

INTRODUCTION AUX IPSAS



Actifs

Table des matières

Introduction aux Actifs	5
Approche des actifs	6
Actifs typiques du Secteur Public	6
Définition d'un Actif.....	7
Critères de comptabilisation d'un actif.....	9
Une route est-elle un Actif ?	10
Le Centre des Congrès est-il un Actif ?.....	11
Arbre de décision.....	12
Options d'évaluation lors de la comptabilisation initiale	13
Immobilisations corporelles.....	15
Définition des immobilisations corporelles	17
Limitations du champ d'application	17
Principe de comptabilisation.....	18
Exemple de problèmes liés à la comptabilisation	19
Autres questions liées à la comptabilisation.....	19
Exemples de comptabilisation	20
Comptabilisation initiale.....	21
Exemple d'évaluation	23
Évaluation après la comptabilisation initiale	24
Comparaison des modèles.....	24
Avantages et inconvénients de la réévaluation	25
Amortissement.....	27
Exemple d'amortissement	29
Décomptabilisation	30
Immobilisations corporelles et principales informations à fournir	30
Calendrier de continuité illustratif - Classe de construction	32
IPSAS 5, Borrowing Costs	32
Dépréciation – IPSAS 21 and IPSAS 26.....	33
Indicateurs de dépréciation	35
Questions et Discussions	35
Questions de révision	36
Réponses aux questions de révision.....	40

Immobilisations incorporelles	45
Immobilisations incorporelles – IPSAS 31.....	46
Immobilisations incorporelles	47
Acquis ou généré en interne ?	48
Pour les immobilisations incorporelles générées en interne	49
Autres questions.....	49
Immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un regroupement dans le secteur public (acquisition)	50
Questions et Discussions	51
Questions de révision	52
Réponses aux questions de révision.....	53
Contrats de location	54
Classification des contrats de location	55
Contrats de location-financement.....	56
Contrat de location ou Accord de Concession de Services (ACS) ?	58
Comptabilité du preneur- Location-financement	58
Exemple.....	59
Exemple.....	60
Comptabilité du locataire-Location simple.....	62
Exemple.....	63
Charges liées aux contrats de location-financement et simple	64
Comptabilité du bailleur- contrat de location-financement	64
Exemple – Comptabilisation des produits	65
Comptabilité du bailleur – Location simple.....	66
Vente et accords de cession-bail	67
Informations requises	68
Questions and Discussions	70
Questions de révision	71
Réponses aux questions de révision.....	73
Accords de concession de services.....	76
IPSAS 32, Accords concession de services: Concédant.....	77
Accords de concession de services	77
Actifs de concession de service - Définition	78
Un concédant comptabilise un actif lorsque	78
Actif de concession de service d'une ville	80
Comptabilisation des passifs.....	82
Responsabilité de la ville	84
Autres questions.....	86
Présentation et informations à fournir	86

Questions et Discussions	87
Questions de révision	88
Réponses aux questions de révision	90
Stocks.....	92
Stocks IPSAS 12	93
Exemples de stocks.....	93
Evaluation	94
Les composantes du coût – Exemple 1	96
Coût des composantes - Exemple 2	97
Méthodes de détermination des coûts de stocks	97
Measurement Exercise	98
Comptabilisation des charges	99
Exercice sur la comptabilisation des charges	100
Informations à fournir.....	101
Questions et Discussions	102
Questions de révision	103
Réponses aux questions de révision.....	105
Agriculture	107
Agriculture IPSAS 27.....	108
Champ d'application	108
Plantes porteuses.....	109
Exemples.....	109
Activité agricole	110
Comptabilisation	110
Evaluation lors de la comptabilisation initiale	111
Evaluation ultérieure.....	111
Informations à fournir.....	111
Questions et Discussions	112
Questions de révision	113
Réponses aux question de révision	115
Immeuble de placement.....	118
Champ d'application	119
Définition de l'immeuble de placement.....	119
Arbre de décision.....	120
Exemples d'immeuble de placement.....	121
Exemple.....	122
Principe de comptabilisation.....	122
Evaluation et comptabilisation	123
Evaluation ultérieure.....	123

Modèle de la juste valeur.....	124
Transferts.....	126
Cessions.....	127
Immeubles de placement en vertu d'un contrat de location-financement.....	127
Questions and Discussions	128
Questions de révision	129
Réponses aux questions de révision.....	130



Introduction aux Actifs

Approche des actifs

- Définition et comptabilisation
- Normes relatives aux Actifs
 - Immobilisations corporelles (IPSAS 17)
 - Coûts d'emprunt (IPSAS 5)
 - Contrats de location (IPSAS 13)
 - Stocks (IPSAS 12)
 - Immobilisations incorporelles (IPSAS 31)
 - Accords de concession de services (IPSAS 32)
 - Agriculture (IPSAS 27)
 - Immeuble de placement (IPSAS 16)
 - Dépréciation (IPSAS 21 et IPSAS 26)

Il convient de noter que l'aperçu de la définition et de la comptabilisation reflète le cadre conceptuel du secteur public de l'IPSASB. Le cadre ne remplace pas les IPSAS individuelles. Les IPSAS individuelles peuvent refléter la définition précédente de l'actif qui, en substance, n'est pas sensiblement différente mais diffère dans l'utilisation de la terminologie. Les IPSAS pourraient être mises à jour à un moment sur certains points dans le future afin d'être conformes au cadre.

Actifs typiques du Secteur Public

- Actifs financiers (actifs monétaires)
 - Trésorerie et équivalents de trésorerie
 - Produits à recevoir
 - Prêts et avances à recevoir
 - Investissements et produits dérivés
- Actifs non financiers
 - Actifs physiques (actifs non monétaires)
 - Stocks
 - Immobilisations corporelles
 - Immobilisations incorporelles
 - Logiciels informatiques



Definition d'un Actif

- Un **actif** est une ressource actuellement contrôlée par l'entité à la suite d'un événement passé.
- Une **ressource** est un élément ayant un potentiel de service ou la capacité de générer des avantages économiques. La forme physique n'est pas une condition nécessaire d'une ressource.

Pour atteindre les objectifs des états financiers, les utilisateurs ont besoin d'information sur l'ampleur des ressources totales dont dispose le gouvernement pour s'acquitter de ses obligations à leur échéance et pour fournir des services futurs. La définition identifie les principales caractéristiques d'un actif aux fins de l'identification des actifs qui devraient être déclarés par une entité. De nombreux actifs ne sont pas déclarés par une entité. Par exemple, une entité peut avoir accès à de l'eau essentielle à ses processus, mais l'eau n'est pas nécessairement un actif de l'entité.

La définition d'un actif peut être disséquée dans ses caractéristiques clés.

Ils incarnent des ressources

Les ressources peuvent être des ressources financières, y compris des liquidités, des créances en espèces, des investissements et toute autre ressource qui peut être utilisée pour régler les passifs à mesure qu'ils arrivent à échéance ou pour financer la fourniture de biens et de services futurs.

Les ressources peuvent être des ressources financières, y compris des liquidités, des créances en espèces, des investissements et toute autre ressource qui peut être utilisée pour régler les passifs à mesure qu'ils arrivent à échéance ou pour financer la fourniture de biens et de services futurs.

Les ressources économiques qui découlent de contrats et d'autres arrangements contraignants sont des promesses inconditionnelles et d'autres capacités d'exiger la fourniture de ressources économiques, y compris par la protection contre les risques.

Les ressources peuvent également être physiques et avoir la capacité de générer des flux de trésorerie nets futurs ou qui seront consommées dans la prestation de services futurs dans le cours normal des opérations. Les stocks et les biens matériels, les installations et le matériel sont des exemples de ressources matérielles qui peuvent générer des avantages économiques futurs ou incarner un potentiel de service futur.

Les ressources peuvent également être des ressources intangibles représentant des droits reconnaissables aux avantages économiques futurs et au potentiel de service. Parmi les exemples d'actifs incorporels qui peuvent être reconnus par les entités du secteur public, mentionnons les logiciels acquis ou les brevets acquis et les droits d'auteur détenus par des entités gouvernementales dans des domaines tels que le tourisme, la recherche, l'éducation, la santé, l'agriculture et les archives.

Les actifs permettent aux entités d'atteindre leurs objectifs. Une entité commerciale détient des actifs principalement pour générer des entrées de fonds futures. Pour les entités commerciales, l'avantage économique futur incorporé dans un actif est la possibilité pour celui-ci, seul ou en combinaison avec d'autres actifs, de contribuer, directement ou indirectement, aux flux futurs de trésorerie et d'équivalents de trésorerie vers l'entité. L'objectif principal d'une entité commerciale est de générer un profit et ses ressources sont utilisées à cette fin.

Les actifs d'un gouvernement sont différents de ceux d'une entreprise. Les gouvernements fournissent des services publics et redistribuent la richesse à diverses fins sociales et économiques. Les actifs d'un gouvernement servent généralement à s'acquitter de passifs ou à fournir des services futurs. Ces actifs peuvent comprendre des liquidités, des créances sur des liquidités, des placements, des stocks de fournitures, des dépenses payées d'avance et des immobilisations corporelles achetées, construites, apportées, aménagées ou louées. La plupart des immobilisations corporelles du gouvernement représentent une capacité de service, plutôt que des entrées nettes de fonds futures pour le gouvernement.

Un gouvernement peut également avoir des actifs qui, à l'instar d'une entreprise commerciale, sont utilisés pour générer des entrées nettes de fonds. Certaines ressources du secteur public génèrent des flux de trésorerie parce qu'elles sont associées à des frais d'utilisation.

Pour englober toutes les fins auxquelles les actifs d'une entité du secteur public peuvent être affectés, les IPSAS utilisent à la fois les termes avantages économiques futurs et potentiel de service pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs. Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont décrits comme représentant des avantages économiques futurs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services, mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de fonds, sont décrits comme incarnant un potentiel de service.

Actuellement contrôlé par l'entité

Le critère utilisé pour lier une ressource à une entité spécifique est celui du contrôle. Le contrôle d'un actif comporte deux aspects :

- a) L'entité peut utiliser la ressource ou en tirer d'autres avantages dans la poursuite de ses objectifs; et
- b) L'entité est en mesure d'exclure ou de réglementer d'une autre manière l'accès d'autrui aux avantages découlant de la ressource.

Dans le cas d'un bien qui est fourni pour être utilisé par les citoyens et le grand public, le contrôle est détenu par le gouvernement qui possède la capacité de contrôler l'accès au potentiel de service actuel incorporé dans le bien. Ce contrôle peut être démontré, par exemple, par la capacité du gouvernement de déterminer le niveau de service que le bien fournira, comme l'établissement des heures d'ouverture et des niveaux de frais pour un parc public.

La propriété ne peut pas être considérée comme une caractéristique essentielle d'un actif parce que cette caractéristique n'est pas toujours requise. Alors que de nombreux biens, par exemple les créances et les biens, sont associés à des droits légaux, y compris le droit de propriété, le droit de propriété n'est pas essentiel. Par exemple, un bien détenu dans le cadre d'un bail est un actif si l'entité contrôle les avantages qui devraient découler du bien.

En plus de pouvoir accéder aux avantages, l'entité est en mesure d'exclure ou de réglementer autrement l'accès d'autres personnes aux avantages découlant de la ressource.

Découle d'un événement passé

Dans certains cas, il est difficile de déterminer si une transaction ou un événement crée un élément qui répond à cette définition d'un actif. Pour déterminer si un élément répond à la définition d'un actif, il peut être nécessaire d'évaluer la situation juridique d'une entité à la date de clôture. Une évaluation de tous les éléments de preuve disponibles doit être effectuée pour déterminer si l'entité a le droit ou un autre accès à une ressource économique que d'autres n'ont pas.

Par exemple, une entité peut poursuivre une réclamation par le biais de procédures judiciaires, lorsque l'issue est incertaine. À la date de déclaration, il peut y avoir une incertitude quant à l'existence d'une ressource économique en ce qui concerne l'issue de l'action en justice.

La survenance d'une transaction passée ou d'un autre événement est considérée comme une preuve à l'appui de l'existence d'une ressource actuelle. Les transactions ou événements prévus à l'avenir ne donnent pas en eux-mêmes lieu à des actifs. Par exemple, l'intention d'acheter des stocks ne répond pas, en soi, à la définition d'un actif.

Bien que la survenance d'une opération ne soit pas nécessaire pour qu'un actif existe, les opérations fournissent généralement une preuve irréfutable qu'un actif a été acquis et constituent la base la plus courante pour la comptabilisation des actifs. Par exemple, l'acquisition d'équipement médical fournit normalement suffisamment d'informations pour justifier la comptabilisation d'un bien, et la destruction d'un bâtiment lors d'une catastrophe naturelle entraîne la décomptabilisation de cet actif.

Chaque transaction ne se traduit pas par un actif. Par exemple, l'achat de matériaux et de fournitures peut ne pas donner lieu à une ressource à partir de laquelle des avantages économiques ou un potentiel de service seront obtenus parce qu'ils sont consommés dans le cadre d'activités courantes. D'autres exemples sont certaines dépenses pour le développement d'éléments incorporels. Ces dépenses sont passées en charges au cours de la période au cours de laquelle elles sont effectuées.

Bien que de nombreux actifs du secteur public résultent de dépenses engagées, ce ne sont pas tous les actifs qui découlent de dépenses. Par exemple, certains actifs importants d'un gouvernement peuvent être des ressources naturelles et des terres héritées en vertu de ses pouvoirs souverains (par exemple, la séquestration) et n'ont pas été achetés.



Critères de comptabilisation d'un actif

- Un élément qui répond à la définition d'un actif doit être comptabilisé si :
 - Il est probable que tout potentiel de service futur ou avantage économique associé à l'actif ira à l'entité; et
 - Le coût ou la juste valeur de l'article peut être évalué de manière fiable.

Une fois qu'il est déterminé qu'une ressource répond à la définition et possède les caractéristiques clés d'un actif, il faut déterminer si les critères de comptabilisation sont respectés. La comptabilisation est le processus consistant à inclure un élément dans les états financiers d'une entité par l'ajout du montant concerné dans les totaux d'un état financier avec une description narrative de l'élément (par exemple, créances, frais d'utilisation, subventions). Cela ne signifie pas une divulgation dans les notes afférentes aux états financiers. Les notes fournissent soit des détails supplémentaires sur les éléments comptabilisés dans les états financiers, soit des informations sur les éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation et qui ne sont donc pas comptabilisés dans les états financiers. Qu'un élément particulier soit reconnu ou non exigera l'application du jugement dans l'examen de l'importance relative et de la question de savoir si les circonstances particulières répondent aux critères de reconnaissance.

Le concept de **probabilité** est utilisé dans les critères de comptabilisation pour désigner le degré d'incertitude quant au degré d'incertitude que les avantages économiques futurs associés à l'actif reviendront à l'entité. Le concept est conforme à l'incertitude qui caractérise l'environnement dans lequel une entité opère. « Probable » signifie qu'un afflux de ressources est plus probable qu'improbable.

C'est-à-dire que la probabilité que l'événement se produise est supérieure à la probabilité qu'il ne se produise pas.

Le degré de probabilité attaché à un actif (entrée de ressources) est déterminé sur la base de toutes les preuves disponibles à la date de clôture. Les éléments de preuve pris en considération comprennent tous les éléments de preuve supplémentaires fournis par les événements postérieurs à la date de déclaration. Par exemple, une entité a un compte débiteur à la date de déclaration pour l'impôt sur le revenu même si les contribuables n'ont pas produit de déclarations de revenus. Il est probable, d'après l'expérience passée, que les impôts sont dus par les contribuables.

Un poste peut ne pas être comptabilisé dans les états financiers parce qu'il n'est pas possible d'estimer raisonnablement le montant en cause. Dans de tels cas, il peut être difficile d'obtenir des mesures fiables des actifs. Dans l'exemple ci-dessus, il peut ne pas être possible de mesurer de manière fiable le montant des taxes dues à la date de déclaration tant que le paiement n'est pas reçu ou à recevoir.

Si un paiement est reçu après la date de clôture, il peut être possible de comptabiliser l'actif à la date de clôture. (Voir [IPSAS 14, Événements postérieurs à la date d'établissement des états financiers](#)).

Ce n'est pas parce qu'une estimation est impliquée que l'évaluation n'est pas fiable. En raison de la nature des états financiers, les estimations sont couramment impliquées dans leur préparation. Par exemple, l'estimation des impôts à recevoir peut être fondée sur l'utilisation de modèles statistiques qui utilisent des données sur le modèle historique de perception d'un impôt particulier au cours de périodes antérieures, la prise en compte du moment des encaissements des contribuables, les déclarations faites par les contribuables, et la relation entre l'impôt à recevoir et d'autres événements de l'économie. L'évaluation des actifs et des produits provenant d'opérations fiscales à l'aide de modèles statistiques peut faire en sorte que le montant des actifs et des produits comptabilisés diffère des montants réels déterminés au cours des périodes de déclaration suivantes. Cela ne rend pas le montant déclaré moins fiable. Les révisions des estimations sont effectuées conformément à la norme **IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs**.

Pour les actifs acquis, les opérations sont généralement comptabilisées initialement dans les états financiers au montant de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie payés ou reçus ou à la juste valeur qui leur est attribuée au moment où elles ont eu lieu. Cependant, certains actifs importants d'un gouvernement ne sont pas acquis. Par exemple, les terres qui ont été héritées en raison des droits souverains d'un gouvernement peuvent être difficiles à évaluer.

Lorsqu'une estimation raisonnable ne peut être faite, l'élément n'est pas comptabilisé dans les états financiers. Par exemple, le produit attendu d'une poursuite peut répondre aux définitions d'un actif et d'un revenu ainsi qu'au critère de probabilité de comptabilisation; Toutefois, s'il n'est pas possible d'évaluer la créance de manière fiable, elle ne devrait pas être comptabilisée comme un actif ou un revenu.



Une route est-elle un Actif ?

- Une entité du secteur public possède et entretient un réseau de routes sur son territoire.
- Les résidents et le grand public ont accès aux routes pour leur usage général.
- Les routes sont-elles un actif de l'entité du secteur public ? Pourquoi ou pourquoi pas ?

Réponse:

La réponse semble intuitive; Cependant, il y a un argument selon lequel les routes ne sont pas des actifs de l'entité du secteur public parce que les utilisateurs des routes réalisent les avantages économiques qu'elles incorporent, et non l'entité du secteur public. C'est-à-dire que l'avantage financier et non financier fourni par l'actif revient à l'ensemble de la communauté. En outre, l'entité du secteur public ne peut pas restreindre l'accès au bien car, dans la plupart des cas, les résidents et le grand public y ont libre accès.

Les routes répondent à la définition d'un actif. Les routes sont des ressources de l'entité du secteur public qu'elle utilise pour atteindre ses objectifs de fournir des services de transport. L'entité du secteur public peut contrôler l'accès, par exemple, en exigeant que les véhicules soient immatriculés. Il peut réglementer l'utilisation des routes, par exemple en imposant des restrictions de poids aux véhicules empruntant les routes, etc.

Le Centre des Congrès est-il un Actif ?

Scénario:

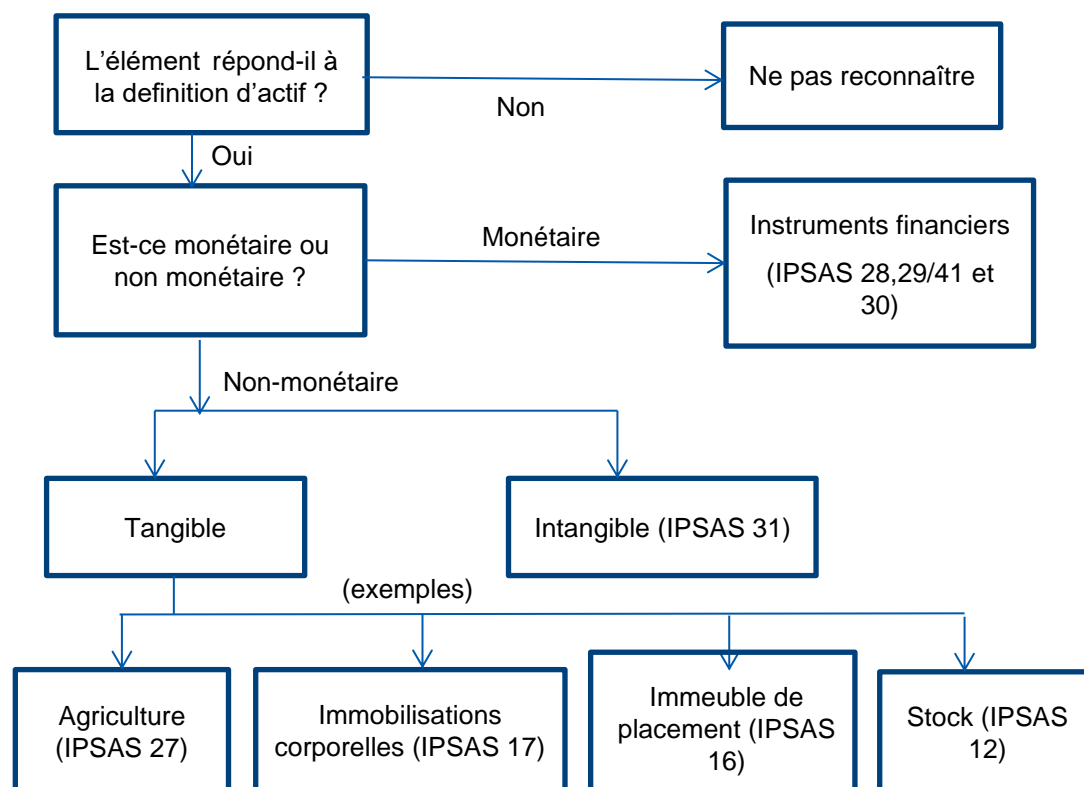
- Un niveau supérieur de gouvernement a construit et entretient un centre de congrès sur le territoire d'un gouvernement local. Le gouvernement local bénéficie de l'activité économique générée par le centre grâce à l'augmentation de la valeur foncière et à l'augmentation des recettes fiscales.
- Le gouvernement local devrait-il déclarer le centre de congrès comme un actif ? Pourquoi ou pourquoi pas ?

Réponse:

Le centre de congrès échoue au test d'être un actif du gouvernement local. Le gouvernement local ne contrôle pas les avantages qui peuvent être tirés du centre de congrès. Il n'a pas de droits ou d'autres accès pour déterminer la nature et les modalités d'utilisation du centre de congrès pour atteindre ses objectifs. Le niveau supérieur de gouvernement contrôle l'accès au bien. Il détermine les politiques de fonctionnement du centre de congrès.

Par exemple, il peut fixer les droits d'utilisation et déterminer à qui il louera les installations.

Arbre de décision



Considérez l'élément dans le contexte de la définition d'un actif telle qu'elle est énoncée. S'il ne répond pas à la définition, rien de plus n'est requis.

Si l'élément répond à la définition d'un actif, vous devrez déterminer les normes IPSAS appropriées à utiliser pour comptabiliser l'actif dans les états financiers.

Actifs monétaires par rapport aux actifs non monétaires – Les actifs monétaires sont des unités monétaires et d'autres actifs à recevoir en unités monétaires fixes ou déterminables (liquidités, comptes et prêts à recevoir, placements temporaires). Tous les autres actifs sont non monétaires.

Les actifs monétaires sont comptabilisés selon les normes IPSAS 28 à 30 sur les instruments financiers (et IPSAS 41 si l'entité a adopté la présente norme). Les actifs restants sont répartis entre les actifs corporels et les actifs incorporels. Les actifs corporels ont une substance physique. Les exemples incluent les stocks et les immobilisations corporelles. Les actifs incorporels manquent de substance physique. Bon nombre de ces actifs seront abordés plus loin dans ce module.



Options d'évaluation lors de la comptabilisation initiale

- Immobilisations corporelles au coût ou à la juste valeur
- Si le coût historique est choisi, utilisez-le s'il est disponible
- Si ce n'est pas le cas, utilisez d'autres méthodes d'évaluations
- Le coût historique moins la valeur résiduelle est amorti à compter de la date d'acquisition
- Les auditeurs externes devraient être consultés sur la méthode choisie

Une entité qui adopte la comptabilité d'exercice pour la première fois conformément aux IPSAS doit initialement comptabiliser les immobilisations corporelles au coût ou à la juste valeur.

Lorsque le coût est la méthode d'évaluation adoptée, mais que cette information n'est pas disponible pour chaque actif, d'autres techniques d'évaluation initiale sont normalement nécessaires pour déterminer les soldes d'ouverture. C'est souvent le cas pour les immobilisations corporelles.

Les actifs doivent également être évalués sur la base de tout indice indiquant que l'actif pourrait avoir subi une dépréciation. [Voir la discussion sur la depreciation, plus loin dans ce module.](#)

Si le coût historique est disponible, utilisez-le.

L'évaluation des actifs à long terme tels que les immobilisations corporelles peut présenter des défis uniques. [IPSAS 33, Première adoption des normes comptables internationales du secteur public \(IPSAS\) selon la méthode de la comptabilité d'exercice](#), donne des indications sur le montant à comptabiliser initialement lorsque le coût historique n'est pas connu.

Si une entité choisit d'utiliser le coût et que le coût historique est disponible, utilisez-le. Si les enregistrements des coûts historiques ne sont pas disponibles pour chaque actif, l'application d'autres techniques d'évaluation est nécessaire pour estimer le coût historique. C'est souvent le cas pour les immobilisations corporelles qui ont été passées en charges selon la comptabilité de caisse.

Lorsque les enregistrements des coûts historiques ne sont pas disponibles, une autre évaluation initiale pourrait être fondée sur :

- **Le coût de reproduction**, qui est basé sur les attributs des actifs qu'une entité du secteur public possède actuellement. C'est le coût de reproduction d'un actif sous une forme sensiblement identique. Il ne tente pas de prendre en compte les impacts sur les coûts tels que les changements de technologie ou de méthodes de construction.
- **Coût de remplacement**, ajusté pour tenir compte de toute différence importante entre un actif réel et un actif de remplacement. Autrement dit, le coût de remplacement actuel est le montant d'encaisse ou autre contrepartie qui serait nécessaire pour acquérir un actif ayant un potentiel de service équivalent à celui de l'actif actuellement possédé. Il tiendrait compte de l'évolution de la technologie. Il serait fondé sur le coût actuel estimatif de la construction de l'actif existant ou d'une composante de l'actif par la même méthode ou (méthode similaire) de construction utilisant les mêmes matériaux ou des matériaux similaires. Le coût de remplacement peut être établi par référence au prix d'un actif similaire sur un marché actif et liquide.
- **La valeur marchande**, lorsqu'il existe un marché libre pour un actif, peut être disponible pour de nombreux types d'actifs tels que des bâtiments ou des terrains inoccupés. La valeur marchande peut être établie par des évaluations.
- **La juste valeur**, lorsqu'il peut ne pas y avoir de marché actif pour un actif, mais qu'un évaluateur, appliquant différentes approches d'évaluation et se référant aux données et au raisonnement du marché, peut arriver à une valeur.

Une autre méthode d'évaluation qui peut réduire le temps et les efforts nécessaires pour obtenir des soldes d'ouverture consiste à extrapoler les valeurs des actifs obtenues auprès d'évaluateurs externes à d'autres actifs similaires.

Dans tous les cas, lorsqu'un modèle de coût historique est utilisé, la valeur actuelle estimée est ajustée à l'aide d'un facteur de déflation pour estimer le coût historique initial de l'actif lorsqu'il est acquis, construit ou développé.

La déflation peut être réalisée à l'aide d'indices de prix spécifiques appropriés, tels qu'un indice de construction. Si la date exacte de l'acquisition est inconnue, une estimation raisonnable est acceptable.

De plus, le coût historique estimatif qui en résulte, moins la valeur résiduelle est amorti de la date d'acquisition à la date actuelle pour refléter la durée de vie utile restante du bien.

Si une entité choisit d'utiliser la juste valeur, la meilleure preuve de valeur est le prix coté sur un marché actif. S'il n'y a pas de marché actif pour un actif, l'entité établit la valeur en utilisant une technique d'évaluation. L'objectif de l'utilisation d'une technique d'évaluation est d'établir quel aurait été le prix de transaction à la date d'évaluation dans un échange sans lien de dépendance motivé par des considérations d'exploitation normales. Les techniques d'évaluation comprennent :

- a) en utilisant les récentes transactions de marché sans lien de dépendance entre des parties bien informées et consentantes, le cas échéant,
- b) la référence à la valeur actuelle d'un autre actif qui est essentiellement le même, et
- c) Analyse des flux de trésorerie actualisés.

Il serait prudent de recueillir au préalable l'avis des vérificateurs externes sur l'utilisation d'autres méthodes d'évaluation.

Les entités devront également s'assurer que leur application d'une autre méthode d'évaluation est conforme à IPSAS 33.



Immobilisations corporelles

Ce module se concentre sur les exigences d'**IPSAS 17, Immobilisations corporelles**.

Les entités du secteur public utilisent leurs immobilisations pour fournir des services pendant de nombreuses années. Les immobilisations des entités du secteur public sont généralement utilisées pour fournir des services et, contrairement au secteur commercial, ne génèrent normalement pas de flux de trésorerie pouvant être utilisés pour acquitter des passifs.

La principale raison pour laquelle les gouvernements enregistrent des immobilisations est d'obtenir une meilleure appréciation du stock et du coût d'utilisation de ces actifs, ce qui devrait conduire à un meilleur processus décisionnel concernant leur gestion. Toutefois, la déclaration de ces renseignements sur les immobilisations permet également aux contribuables de rendre des comptes à l'égard des ressources en capital acquises, utilisées et gérées par les organismes du secteur public.

Les entités du secteur public sont responsables de la gestion d'un large éventail d'immobilisations corporelles. Les éléments typiques peuvent inclure:

- Bâtiments et équipements (p. ex. installations administratives, éducatives, de soins de santé, de police et d'incendie, matériel mobile)
- Infrastructures (routes, ponts, barrages, systèmes de services publics, élimination des déchets solides, traitement des eaux usées, transport en commun, autres infrastructures essentielles)
- Communication et réseaux informatiques

Les entités du secteur public sont de plus en plus confrontées à des défis majeurs pour financer l'entretien, le renouvellement et le remplacement différés des immobilisations corporelles. Cela peut indiquer que les décideurs n'ont pas reçu suffisamment d'information pour comprendre les effets financiers des décisions de financement antérieures sur l'état des immobilisations existantes et le coût de leur utilisation dans la prestation de services.

Cela ne veut pas dire que les entités du secteur public n'ont pas conservé l'information sur ces biens pour les gérer adéquatement. Des systèmes de gestion des actifs ont été mis au point, mais ces systèmes sont souvent de nature spécialisée et existent indépendamment des systèmes financiers de base.

Assurer les services publics les plus efficaces et efficients; optimiser les ressources investies; et pour mettre en place une infrastructure essentielle durable, les entités du secteur public ont besoin d'informations fiables sur les éléments qui composent les immobilisations corporelles.

Les rapports financiers ne fournissent pas toute l'information nécessaire pour gérer efficacement ces actifs. Il s'agit d'une base sur laquelle la gestion des actifs peut s'appuyer pour assurer l'efficacité et l'efficacé. L'un des principaux avantages de l'adoption de la comptabilité d'exercice est une meilleure information aux fins de la prise de décisions de gestion.

Les principaux problèmes liés à la comptabilisation des immobilisations corporelles sont les suivants:

- a) L'application des critères généraux de reconnaissance aux immobilisations corporelles;
- b) La détermination de la valeur comptable des immobilisations corporelles; et
- c) Les dotations aux amortissements et les pertes de valeur à comptabiliser en relation avec l'utilisation d'immobilisations corporelles.

Définition des immobilisations corporelles

- Les immobilisations corporelles sont des éléments tangibles qui:
 - Sont détenus pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, pour être loués à des tiers ou à des fins administratives; et
 - Devraient être utilisés pendant plus d'une période de déclaration.
- Les systèmes d'armes et les infrastructures répondent à la définition.

Le matériel militaire spécialisé répond normalement à la définition des immobilisations corporelles et doit être comptabilisé comme un actif conformément à la norme IPSAS 17.

Les actifs d'infrastructure répondent à la définition d'immobilisations corporelles et doivent être comptabilisés conformément à la norme IPSAS 17. Les réseaux routiers, les réseaux d'égouts, les systèmes d'approvisionnement en eau et en électricité et les réseaux de communication sont des exemples d'actifs d'infrastructure.

Ces actifs présentent généralement les caractéristiques suivantes :

- a) Ils font partie d'un système ou d'un réseau;
- b) Ils sont spécialisés selon leur nature et n'ont pas d'autres utilisations;
- c) Ils sont immobilisés; et
- d) Ils peuvent être soumis à des contraintes de cession.

Limitations du champ d'application

- Ne s'applique pas:
 - Actifs biologiques liés à l'activité agricole
 - Réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et les ressources non renouvelables similaires
- N'exige pas, mais n'empêche pas, la comptabilisation des biens patrimoniaux

Un actif biologique est un animal ou une plante vivant. En général, les actifs biologiques sont liés à l'activité agricole.

Ces questions sont traitées IPSAS 27, Agriculture. Cependant, un actif biologique pourrait également exister en dehors des activités agricoles. Par exemple, un service de police peut utiliser des chiens policiers dans une unité canine.

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

IPSAS 17 n'exige pas, mais n'exclut pas, la reconnaissance des biens patrimoniaux qui répondent à la définition d'immobilisations corporelles.

Les biens patrimoniaux ont une importance culturelle, environnementale ou historique qui mérite d'être préservée perpétuellement. Les bâtiments et monuments historiques, les sites archéologiques, les aires de conservation, les réserves naturelles et les œuvres d'art sont des exemples de biens patrimoniaux.

Il est souvent difficile de faire une estimation raisonnable des avantages futurs associés aux biens patrimoniaux, car ils sont rarement détenus en raison de leur capacité à générer des rentrées de fonds, et il peut y avoir des obstacles juridiques ou sociaux à leur utilisation à de telles fins. Le potentiel de service

des biens patrimoniaux se limite à leur importance culturelle, environnementale ou historique. Les biens patrimoniaux sont acquis par divers moyens, y compris l'achat, le don, le legs et la séquestration.

Si une entité reconnaît des biens patrimoniaux, elle doit appliquer les exigences d'information de la norme IPSAS 17 (qui sont examinées plus loin dans le présent module) et peut, sans y être tenue, appliquer les exigences de mesure de la norme IPSAS 17.

Certains biens patrimoniaux ont des avantages économiques futurs ou un potentiel de service autre que leur valeur patrimoniale, par exemple, un bâtiment historique utilisé comme local à bureaux. Dans ces cas, ils peuvent être comptabilisés et évalués sur la même base que les autres immobilisations corporelles.



Principe de comptabilisation

- Le coût d'une immobilisation corporelle est comptabilisé à l'actif si, et seulement si:
 - Il est probable que le potentiel de service futur ou les avantages économiques associés à l'article iront à l'entité; et
 - Le coût ou la juste valeur de l'article peut être évalué de manière fiable.

Les principes généraux de comptabilisation des actifs s'appliquent aussi bien aux immobilisations corporelles qu'à tout autre actif.

La norme IPSAS 17 exige qu'une entité applique le principe général de comptabilisation des actifs à tous les coûts des immobilisations corporelles au moment où ils sont engagés, y compris les coûts initiaux et les dépenses ultérieures. Ces coûts comprennent les coûts engagés initialement pour acquérir ou construire une immobilisation corporelle et les coûts engagés par la suite pour l'ajouter, le remplacer ou en assurer l'entretien.

Coûts ultérieurs

Réparations et entretien

Selon le principe de comptabilisation, la valeur comptable d'une immobilisation corporelle n'inclut pas les coûts de l'entretien quotidien de l'élément. Ces dépenses ne répondraient pas aux critères de comptabilisation, car elles n'entraîneraient pas de potentiel de service ou d'avantages économiques pour l'entité. Ces coûts sont plutôt comptabilisés en excédent ou en déficit au fur et à mesure qu'ils sont engagés. Les coûts d'entretien quotidien sont principalement les coûts de maintien du potentiel de service de l'immobilisation corporelle. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme étant les « réparations et l'entretien » des immobilisations corporelles.

Remplacement des composants

Des pièces de certaines immobilisations corporelles peuvent nécessiter un remplacement à intervalles réguliers. Par exemple, une route peut avoir besoin d'être resurfacée toutes les quelques années, une fournaise peut nécessiter un regarnissage après un certain nombre d'heures d'utilisation, ou les intérieurs d'aéronefs tels que les sièges et les cuisines peuvent nécessiter un remplacement plusieurs fois au cours de la durée de vie de la cellule. Les parties des immobilisations corporelles peuvent également nécessiter des remplacements récurrents et non récurrents moins fréquents, tels que le remplacement des murs intérieurs d'un bâtiment. Une entité comptabilise les coûts de remplacement dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle lorsqu'elle est engagée si les critères de comptabilisation sont remplis.

La norme IPSAS 17 exige qu'une entité décomptabilise la valeur comptable d'une partie d'une immobilisation corporelle si cette pièce a été remplacée et si elle a inclus le coût du remplacement dans la valeur comptable de l'élément.

Coût des inspections majeures

Une condition de continuer à exploiter un élément d'immobilisations corporelles (par exemple, un aéronef) peut être d'effectuer des inspections majeures régulières pour détecter les défauts, que des pièces de l'article soient remplacées ou non. Lors de chaque inspection majeure, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable des immobilisations corporelles en remplacement si les critères de reconnaissance sont satisfaits.

Toute valeur comptable restante du coût de l'inspection précédente (par opposition aux pièces physiques) est décomptabilisée. Cela se produit indépendamment du fait que le coût de l'inspection précédente ait été identifié dans la transaction au cours de laquelle l'article a été acquis ou construit. Au besoin, le coût estimatif d'une inspection similaire future peut être utilisé comme indication du coût de la composante d'inspection existante au moment de l'acquisition ou de la construction de l'article.



Exemple de problèmes liés à la comptabilisation

- Une municipalité a dépensé 12 millions de CU pour installer de l'équipement à son installation de traitement de l'eau afin de respecter les nouveaux règlements provinciaux sur la qualité de l'eau. L'équipement n'a eu aucun effet sur la qualité et le volume de l'eau traitée ou sur la durée de vie prévue de l'usine de traitement.
- Les dépenses devraient-elles être capitalisées en tant qu'immobilisations corporelles ? Expliquer

Réponse:

Les dépenses ne répondent pas strictement aux critères de reconnaissance. L'équipement requis pour se conformer aux normes de qualité de l'eau n'offre pas d'avantages économiques futurs ni de potentiel de service. Cependant, il est approprié de traiter la mise à niveau comme immobilisations corporelles.

Bien que l'équipement n'incarne pas directement les avantages économiques futurs ou le potentiel de service, il est nécessaire pour une municipalité d'obtenir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service de ses usines de traitement de l'eau.

Des éléments des immobilisations corporelles peuvent être nécessaires pour des raisons de sécurité ou d'environnement. L'acquisition de ces immobilisations corporelles, bien qu'elle n'augmente pas directement les avantages économiques ou le potentiel de service d'une immobilisation corporelle existante particulière, peut être nécessaire pour qu'une entité obtienne les avantages économiques ou le potentiel de service de ses autres actifs. Ces immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à l'actif.

Par exemple, les règlements sur la sécurité-incendie peuvent exiger qu'un hôpital modernise de nouveaux systèmes de gicleurs. Ces améliorations sont comptabilisées comme un actif car, sans elles, l'entité n'est pas en mesure d'exploiter l'hôpital conformément à la réglementation.

Toutefois, la valeur comptable résultante d'un tel actif et des actifs connexes est examinée en vue d'une dépréciation conformément à **IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie**.



Autres questions liées à la comptabilisation

- Pièces de rechange et matériel d'entretien
- Pièces principales et équipement de secours
- Agrégation d'éléments

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont généralement comptabilisés en stock et comptabilisés en excédent ou en déficit au fur et à mesure de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange majeures et le matériel de secours sont considérés comme des immobilisations corporelles

lorsqu'une entité prévoit de les utiliser pendant plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et l'équipement d'entretien ne peuvent être utilisés qu'en relation avec une immobilisation corporelle, une installation ou un équipement, elles sont comptabilisées en tant qu'immobilisations corporelles.

L'agrégation d'éléments individuellement insignifiants pour la reconnaissance est autorisée par la norme.

Certains articles, comme les outils, le mobilier et les ordinateurs de bureau, peuvent être en deçà du seuil de capitalisation individuellement, mais sont généralement achetés ou détenus en grandes quantités de manière à représenter des dépenses importantes dans l'ensemble. IPSAS 17 ne prescrit pas l'unité de mesure pour la comptabilisation, c'est-à-dire ce qui constitue une immobilisation corporelle. Il faut donc faire preuve de jugement dans l'application des critères de comptabilisation aux circonstances particulières d'une entité. Il peut être approprié d'agréger individuellement des éléments non significatifs, tels que les livres de bibliothèque, les périphériques informatiques et les petits articles d'équipement, et d'appliquer les critères à la valeur agrégée.

Les entités souhaiteront peut-être envisager l'utilisation de l'agrégation dans les cas où une catégorie d'immobilisations corporelles est composée d'un grand nombre d'éléments homogènes individuels qui dépassent individuellement les seuils de capitalisation. Cela peut réduire les coûts administratifs prohibitifs liés au suivi et à la comptabilisation distincts de chaque transaction d'acquisition et d'aliénation.

Dans ces cas, une entité agrège le coût des éléments individuels pour un exercice fiscal. Les montants totaux issus de l'agrégation sont comptabilisés et amortis sur la durée de vie utile estimative applicable. Le bien est réputé avoir été aliéné à la fin de la dernière année de sa durée de vie utile estimative.

Par exemple, un gouvernement a un grand nombre de pontons dans son réseau routier. Il établit un budget annuel pour remplacer les pontons sur une base cyclique décennale. Le gouvernement capitalise les coûts des pontons remplacés au cours d'un exercice financier dans son ensemble. Il amortit les pontons sur la durée de vie utile de dix ans. Les pontons sont réputés avoir été éliminés à la fin de la décennie écoulée. Même s'il peut être nécessaire de remplacer certains pontons avant et d'autres après leur durée de vie utile prévue, en moyenne, le montant comptabilisé n'entraînera pas d'inexactitude significative.

Un autre exemple pourrait être les lits dans un hôpital.

Exemples de comptabilisation

- **Scénario 1** - Un hôpital a installé deux générateurs de secours identiques pour fournir de l'électricité en cas de panne de courant. Le deuxième générateur sera utilisé dans le cas peu probable où le premier générateur tomberait en panne.
- **Scénario 2** - Une administration locale maintient un approvisionnement en moteurs électriques de secours de rechange dans son usine de traitement de l'eau. Les moteurs sont facilement disponibles auprès des fournisseurs sur le marché.
- Comment les coûts devraient-ils être comptabilisés dans chaque scénario? Pourquoi?

Réponse:

Scénario 1 - Les deux générateurs de secours sont des immobilisations corporelles. On s'attend à ce que les deux soient utilisés, bien que de façon irrégulière, pendant plus d'une période. Les principales pièces de rechange et équipements de secours sont considérés comme des immobilisations corporelles lorsqu'une entité prévoit de les utiliser pendant plus d'une période.

Scénario 2 – Ça dépend ! Il faudrait faire preuve de jugement professionnel pour déterminer le traitement comptable approprié. En règle générale, les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont

comptabilisés en stock et passés en charges en excédent ou en déficit tels qu'ils sont consommés, sauf lorsque les éléments répondent à la définition d'immobilisations corporelles et sont importants ou qu'ils ne peuvent être utilisés que dans le cadre d'une autre immobilisation corporelle. Dans ce dernier cas, ils sont capitalisés.

Dans ce cas, puisque les moteurs électriques sont couramment disponibles sur le marché, ils pourraient être comptabilisés comme stocks et passés en charges en excédent ou en déficit au fur et à mesure de leur consommation. Par ailleurs, s'il est déterminé qu'ils répondent à la définition d'immobilisations corporelles, qu'ils sont importants ou qu'ils ne peuvent être utilisés que dans le cadre de l'usine de traitement de l'eau, ils pourraient être capitalisés.

Comptabilisation initiale

- Un élément d'immobilisations corporelles qui se qualifie pour la comptabilisation en tant qu'actif est évalué à son coût
- Les éléments de coût comprennent :
 - Prix d'achat (y compris les droits/taxes à l'importation nets des remises et ristournes commerciales)
 - Coûts directement attribuables
 - Estimation des obligations associées à la sortie, à l'aliénation ou à l'abandon
- Le coût d'un élément acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe est sa juste valeur à la date d'acquisition

Un élément d'immobilisations corporelles qui remplit les conditions requises pour être comptabilisé en tant qu'actif doit être évalué à son coût. Le coût d'une immobilisation corporelle est l'équivalent du prix au comptant.

Une ou plusieurs immobilisations corporelles peuvent être acquises en échange d'un ou de plusieurs actifs non monétaires, ou d'une combinaison d'actifs monétaires et non monétaires. De telles situations sont plus susceptibles de se produire dans le secteur commercial que dans le secteur public, compte tenu de la nature des actifs détenus par le secteur public et de leur objectif principal de potentiel de service. Si une situation est rencontrée, l'élément est généralement comptabilisé initialement à la juste valeur de l'actif cédé (plus la contrepartie monétaire). Selon les circonstances, l'élément pourrait également être évalué à la juste valeur de l'article reçu ou à la valeur comptable de l'article cédé. Les exigences relatives à la mesure d'un bien immobilier dans le cadre de transactions non monétaires sont complexes et dépassent la portée du présent matériel de formation. Si les participants rencontrent une situation, ils doivent se référer directement à IPSAS 17 pour obtenir des conseils.

Si le paiement est différé au-delà des conditions normales du crédit, la différence entre l'équivalent du prix au comptant et le paiement total est normalement comptabilisée comme intérêt sur la période de crédit. Ces intérêts pourraient également être comptabilisés dans la valeur comptable conformément à l'autre traitement autorisé dans la norme IPSAS 5, Coûts d'emprunt. IPSAS 5 est traité plus loin dans le document.

Le coût d'une immobilisation corporelle détenue par un preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement est déterminé conformément à la norme IPSAS 13, *Contrats de location*. IPSAS 13 est traitée plus loin dans le document.

Les éléments du coût d'une immobilisation corporelle sont les suivants :

- a) Son prix d'achat, y compris les droits d'importation et les taxes d'achat non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux.

- b) Tous les coûts directement attribuables à l'acheminement de l'article à l'emplacement et à l'état nécessaires pour qu'il puisse fonctionner de la manière prévue par la destination.
- c) L'estimation initiale des coûts de démantèlement et d'enlèvement de l'article et de remise en état du site sur lequel il se trouve, l'obligation pour laquelle une entité est engagée soit lors de l'acquisition de l'article, soit en conséquence de l'utilisation de l'article pendant une période donnée à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période.

Les coûts directement attribuables à un bien acquis ou construit sont des coûts différentiels qui n'auraient pas été engagés autrement que pour acquérir, construire ou développer le bien. Ils sont engagés pour amener le bien à l'endroit et dans les conditions nécessaires pour qu'il puisse fonctionner de la manière prévue.

Ces coûts comprennent les coûts des avantages sociaux découlant directement de la construction ou de l'acquisition d'immobilisations corporelles; les coûts de préparation du site; les frais initiaux de livraison et de manutention; les coûts d'installation et d'assemblage; les coûts liés à la vérification du fonctionnement prévu de l'actif; et les honoraires professionnels.

Les exemples courants d'un bien construit à l'interne comprennent les salaires et avantages sociaux directs des employés internes, les matériaux et les fournitures, l'équipement, les bâtiments temporaires sur site, les honoraires juridiques et autres honoraires professionnels, etc.

Les coûts qui ne seraient pas considérés comme directement attribuables seraient ceux qui seraient engagés par une entité, que le projet d'acquisition ou de construction soit entrepris ou non. Parmi les exemples de coûts qui ne seraient pas considérés comme directement imputables, mentionnons la répartition des frais administratifs et autres frais généraux (p. ex. les coûts d'occupation ou les coûts des fonctions ministérielles comme les ressources humaines, les services juridiques, les achats et la comptabilité); les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation, etc.

La comptabilisation des coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle cesse lorsque l'article est prêt à être utilisé pour produire des biens ou des services. Un actif est normalement prêt à être utilisé à des fins productives lorsque l'acquisition, la construction ou le développement est pratiquement terminé. Pour déterminer quand un bien, ou une partie de celui-ci, est prêt à être utilisé à des fins productives, il faut tenir compte des circonstances dans lesquelles il doit être exploité. Normalement, il serait prédéterminé par l'entité en fonction de facteurs tels que la capacité de production, le niveau d'occupation ou l'effet du temps qui s'est écoulé.

Une entité du secteur public peut contracter une obligation par suite de l'acquisition, de la construction, de l'aménagement ou de l'exploitation normale d'une immobilisation corporelle liée à sa cession, à sa mise hors service ou à sa cessation d'exploitation.

IPSAS 12 s'applique aux obligations de démontage, d'enlèvement et de remise en état qui sont encourues pendant la période d'utilisation de l'article pour produire des stocks.

Un passif résultant d'une exploitation irrégulière n'est pas un élément du coût des immobilisations corporelles. Un passif, par exemple l'assainissement de l'environnement, résultant du mauvais fonctionnement d'une immobilisation corporelle ne représente pas des coûts qui font partie intégrante de l'immobilisation corporelle.

Par exemple, un certain nombre de déversements peuvent être inhérents à l'exploitation normale d'une installation de stockage de combustible, mais un accident catastrophique causé par le non-respect des procédures de sécurité d'une entité ne l'est pas. L'obligation de nettoyer après l'accident catastrophique ne résulte pas de l'exploitation normale de l'installation. Une provision pour un passif d'assainissement de l'environnement qui résulte de l'exploitation normale d'une immobilisation corporelle et qui est associée à la mise hors service de cet actif est comptabilisée en tant qu'élément de coût.

Les obligations sont comptabilisées et évaluées conformément à *IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, qui sera examinée plus loin dans le cours.

Lorsqu'un actif est acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût est évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition. Par exemple, un terrain peut être donné à une administration locale par

un promoteur sans contrepartie ou sans contrepartie, afin de permettre à l'administration locale d'aménager des parcs, des routes et des sentiers dans le développement. Un actif peut également être acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe par l'exercice de pouvoirs de séquestre¹. Dans ces circonstances, le coût de l'article est sa juste valeur à la date de son acquisition.

La juste valeur d'un élément d'immobilisations corporelles est généralement déterminée à partir d'éléments probants fondés sur le marché par évaluation. La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif réglé, entre des parties bien informées et consentantes dans une transaction sans lien de dépendance.

L'évaluation de la valeur d'un actif est normalement effectuée par un membre de la profession d'évaluateur, qui détient une qualification professionnelle reconnue et pertinente. Pour de nombreux actifs, la juste valeur sera facilement vérifiable par référence aux prix cotés sur un marché actif et liquide. Par exemple, les prix courants du marché peuvent généralement être obtenus pour les terrains, les bâtiments non spécialisés, les véhicules automobiles et de nombreux types d'installations et d'équipements. Si aucun élément de preuve n'est disponible pour déterminer la valeur marchande d'un bien sur un marché actif et liquide, la juste valeur de l'élément peut être établie par référence à d'autres éléments ayant des caractéristiques similaires, dans des circonstances et à un emplacement similaires. S'il n'existe pas de preuve de la juste valeur fondée sur le marché en raison de la nature spécialisée de l'installation et du matériel, une entité peut avoir besoin d'estimer la juste valeur en utilisant d'autres techniques.

L'évaluation d'un élément d'immobilisations corporelles, acquis à un coût nul ou nominal, à sa juste valeur ne constitue pas une réévaluation. En conséquence, les exigences de réévaluation prévues dans le modèle de réévaluation d'IPSAS 17 et le commentaire connexe sur la réévaluation ne s'appliquent que lorsqu'une entité choisit de réévaluer un élément d'immobilisations corporelles au cours de périodes de reporting ultérieures.



Exemple d'évaluation

- Une municipalité a acquis un terrain et un bâtiment pour en faire une structure de stationnement. Le bâtiment doit être démoli.
 - Comment l'acquisition serait-elle comptabilisée ? Expliquer
- La propriété est utilisée temporairement pour le stationnement de surface en attendant la construction.
 - L'exploitation du stationnement de surface fait-elle partie du coût de la nouvelle structure de stationnement ?

Réponse:

Un élément d'immobilisations corporelles qui remplit les conditions requises pour être comptabilisé en tant qu'actif doit être évalué à son coût. Les éléments de coût d'une immobilisation corporelle comprennent son prix d'achat et tous les coûts directement attribuables à l'acheminement de l'actif à l'emplacement et à l'état nécessaires pour qu'il puisse fonctionner de la manière prévue par la direction.

La démolition du bâtiment serait considérée comme un coût pour remettre le terrain en état pour l'usage auquel il est destiné et inclus dans la valeur comptable du terrain.

Certaines opérations ont lieu dans le cadre de la construction ou de l'aménagement d'une immobilisation corporelle, mais ne sont pas nécessaires pour amener l'article à l'endroit et dans l'état nécessaires pour qu'il puisse fonctionner de la manière prévue par la direction.

Ces opérations accessoires peuvent avoir lieu avant ou pendant les activités de construction ou de développement. Étant donné que les opérations accessoires ne sont pas nécessaires pour amener un article à l'endroit et dans l'état nécessaire pour qu'il puisse fonctionner de la manière prévue par la direction, les produits et les charges connexes des opérations accessoires sont comptabilisés en excédent ou en déficit, et inclus dans leurs classifications respectives des produits et des charges.

Après la comptabilisation initiale, l'entité doit choisir le modèle de coût ou le modèle de réévaluation comme méthode comptable, et doit appliquer cette politique à une catégorie entière d'immobilisations corporelles.

Evaluation après la comptabilisation initiale

- **Modèle du coût** - les immobilisations corporelles sont comptabilisées à leur coût, moins tout amortissement cumulé et toute perte de valeur accumulée.
- **Modèle de la réévaluation** - les immobilisations corporelles sont comptabilisées à un montant réévalué, soit à sa juste valeur diminuée de tout amortissement cumulé ultérieur et des pertes de valeur cumulées subséquentes.

Le modèle de réévaluation est un traitement alternatif autorisé. Après la comptabilisation initiale d'un actif, le modèle de réévaluation n'est approprié que si la juste valeur d'un élément d'immobilisations corporelles peut être évaluée de manière fiable.

Une entité n'est pas tenue d'appliquer les modèles de façon uniforme à toutes les catégories d'immobilisations corporelles. Par exemple, une entité pourrait choisir d'utiliser le modèle de coût pour son équipement mobile parce qu'il effectue un renouvellement sur une période de temps raisonnablement courte. Il pourrait choisir d'utiliser le modèle de réévaluation pour les actifs d'infrastructure en raison de leur longue durée de vie prévue et de leur importance. IPSAS 17 fournit des orientations sur les catégories d'installations et d'équipements immobiliers.

Comparaison des modèles

	Modèle du coût	Modèle de la réévaluation
Comptabilisation initiale	Prix au comptant ou Valeur équivalente à la date d'acquisition	Valeur équivalente ou juste Valeur
Comptabilisation ultérieure	Coût d'origine	Juste Valeur à la date de réévaluation
Valeur comptable	Coût d'origine moins les amortissements cumulés et les pertes de valeur depuis la comptabilisation	Montant réévalué moins l'amortissement cumulé sur la base du montant réévalué et des pertes de valeur réévaluées postérieures à la date de réévaluation

Le modèle de réévaluation n'est pas traité en profondeur dans le présent document parce que la complexité de la comptabilité dépasse sa portée. En outre, les entités du secteur public et les entreprises commerciales utilisent principalement le modèle de coût en raison de sa fiabilité, de sa compréhensibilité, de sa simplicité et de son rapport coût-efficacité d'un point de vue comptable.

Toutefois, si votre entité du secteur public choisit d'utiliser le modèle de réévaluation, il convient de se référer directement à IPSAS 17.

Dans les deux modèles, une immobilisation corporelle pouvant être comptabilisée en tant qu'actif est évaluée à son coût conformément à la norme IPSAS 17. Le coût est normalement le prix au comptant ou l'équivalent ou, pour un élément acquis par le biais d'une opération sans contrepartie, la juste valeur à la date de comptabilisation.

Selon le modèle de coût, le coût initial est reporté prospectivement et la valeur comptable est le coût initial moins les amortissements cumulés et les pertes de valeur.

Selon le modèle de réévaluation, l'élément est réévalué à la juste valeur et la valeur comptable est la valeur réévaluée moins l'amortissement cumulé ultérieur (l'amortissement est basé sur la juste valeur à la date de réévaluation) et les pertes de valeur subséquentes.

À la date de la réévaluation, le traitement comptable est similaire à la décomptabilisation de l'actif. La valeur comptable de l'actif est égale à sa juste valeur et un gain (directement par le biais de l'actif net/capitaux propres) ou une perte (soit par l'actif net/capitaux propres, soit par l'excédent ou le déficit, selon les circonstances) est comptabilisé.

Avantages et inconvénients de la réévaluation

Avantages	Inconvénients
Fournit plus d'informations pertinentes	Coûts administratifs
L'amortissement reflète le coût réel d'utilisation des actifs	Ajustements comptables complexes en cours
Fournit une meilleure information pour la reddition et la prise de décision	Volatilité des résultats publiés
Améliore la gestion des actifs	Les montants réévalués ne sont pas des coûts de renouvellement nécessaires pour maintenir les niveaux de service.

Le tableau suivant résume certains des principaux arguments, tant pour que contre l'adoption du modèle de réévaluation.

Pour	Contre
La réévaluation fournit des renseignements plus pertinents pour la gestion et la prise de décisions, car elle reflète la valeur actuelle des actifs à long terme plutôt que le coût initial.	Coûts d'évaluation et de suivi des variations de valeur.
L'amortissement basé sur la valeur actuelle des actifs reflète mieux le coût réel en utilisant les actifs, en particulier les actifs à long terme.	La comptabilité de réévaluation est plus complexe, d'où la nécessité de suivre en permanence les ajustements des comptes.

Fournit de meilleurs renseignements pour évaluer la responsabilisation et la prise de décisions.

Il en résulte une volatilité des résultats déclarés, car le montant des actifs réévalués fluctue au fil du temps.

La comptabilisation d'actifs à long terme à des montants réévalués améliore la gestion, ce qui entraîne un réinvestissement et un renouvellement adéquats.

Les montants réévalués peuvent ne pas être les mêmes que les coûts de renouvellement des actifs nécessaires pour maintenir les niveaux de service.

Arguments en faveur du modèle de réévaluation

Les entités du secteur public sont à forte intensité de capital et bon nombre de leurs actifs ont une longue durée de vie, de sorte que la réévaluation des actifs fournit des informations plus pertinentes sur l'investissement dans les immobilisations corporelles.

Ceux qui encouragent l'utilisation du modèle de réévaluation soutiennent que les activités de la plupart des organismes du secteur public sont à forte intensité de capital et qu'ils détiennent d'importants actifs d'infrastructure à long terme tels que des routes, de l'eau, des égouts et des actifs de drainage.

Le fait de fonder l'amortissement sur les coûts historiques des actifs à long terme ne reflète pas les coûts réels liés à l'utilisation de ces actifs.

Les entités du secteur public n'ont pas réinvesti dans les actifs d'infrastructure de base ou ne les ont pas renouvelés continuellement. Un facteur contributif est la déclaration des actifs à long terme au coût, sous-estimant ainsi leur valeur. Par conséquent, les charges d'amortissement sont sous-estimées par rapport au coût actuel. Les décideurs ne comprennent pas les coûts réels des services. L'enregistrement de l'amortissement basé sur le coût initial masque les déficits d'exploitation réels. Il en résulte que les entités du secteur public n'ont pas budgétisé pour recouvrer intégralement les charges d'amortissement réelles. Cela a contribué à un réinvestissement insuffisant dans le renouvellement des actifs.

La réévaluation fournit des informations plus pertinentes pour la reddition et les décisions impliquant l'affectation des ressources.

Le modèle de réévaluation améliorera l'exactitude des rapports financiers relatifs à l'infrastructure et aidera à fournir des renseignements plus utiles aux décideurs et aux intervenants.

La réévaluation favorise la gestion des actifs, ce qui entraîne un réinvestissement et un renouvellement adéquats des actifs afin de maintenir les niveaux de service.

Arguments contre le modèle de réévaluation

Le modèle de réévaluation nécessite une réévaluation continue des actifs qui, selon la nature de l'actif, peut être coûteuse.

La juste valeur des biens est habituellement déterminée à partir d'éléments de preuve fondés sur le marché par évaluation. L'évaluation de la valeur d'un actif est normalement effectuée par un membre de la profession d'évaluateur, qui détient une qualification professionnelle reconnue et pertinente. Pour certains actifs du secteur public, il peut être difficile d'établir leur valeur marchande en raison de l'absence de transactions sur le marché pour ces actifs. Certaines entités du secteur public peuvent détenir des avoirs importants dans ces actifs.

Par exemple, les actifs d'infrastructure tels que les routes, l'eau, les égouts et les systèmes de drainage, les réseaux de transport, etc. seront difficiles à réévaluer parce que les informations pertinentes sur le marché seront rares. Peu de systèmes d'une telle ampleur sont rarement détenus par des entités du secteur privé et rarement échangés.

S'il n'existe pas de preuve de la juste valeur fondée sur le marché en raison de la nature spécialisée de l'installation et de l'équipement, une entité peut avoir besoin d'estimer la juste valeur en utilisant d'autres techniques d'évaluation telles que le coût de reproduction, le coût de remplacement amorti ou les approches du coût de remise en état ou des unités de service.

Si une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie d'immobilisations corporelles à laquelle appartient cette immobilisation est réévaluée. Les éléments d'une catégorie d'immobilisations corporelles

sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation de montants dans les états financiers qui sont un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes.

La fréquence requise des réévaluations sera un facteur dans le coût de l'adoption du modèle de réévaluation. La norme IPSAS 17 ne précise pas la fréquence des réévaluations. La fréquence des réévaluations dépend de l'importance de l'actif et de la volatilité des variations de la juste valeur. La fréquence dans ces cas pourrait être annuelle. Dans d'autres cas, la réévaluation peut être exigée tous les trois ou cinq ans.

La comptabilité de réévaluation est complexe et nécessite un suivi des variations de valeur au cours de la durée de vie de l'actif.

La réévaluation des actifs peut créer de la volatilité dans la situation financière et le rendement, car la valeur des actifs fluctue au fil du temps. La charge d'amortissement est basée sur les montants réévalués.

Cela peut entraîner une volatilité des résultats si la valeur des actifs change de manière significative.

Le modèle de réévaluation peut être erroné ou confondu avec le renouvellement des actifs. Les opposants à la réévaluation soutiennent que l'amortissement est un concept comptable qui attribue le coût d'un actif aux opérations au fur et à mesure qu'il est consommé et ne reflète pas le montant requis pour le renouvellement ou le remplacement.

Ceux qui s'opposent à la réévaluation soutiennent que la déclaration financière de la consommation d'actifs (amortissement) est souvent confondue avec le renouvellement des actifs. L'amortissement est utilisé pour répartir les coûts, qu'ils soient basés sur le coût réel ou sur le montant réévalué, sur la durée de vie de l'actif. La charge d'amortissement rapporte la consommation d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service provenant d'investissements antérieurs en immobilisations corporelles. Le coût indiqué dans les états financiers est le coût requis pour mettre l'actif en service ou, pour les actifs réévalués, le coût actuel d'un actif équivalent qui fournira le même niveau de service.

La planification du renouvellement des actifs fondée sur l'utilisation de la dépense d'amortissement annuelle comporte des lacunes. Il ne fournit aucune information à des fins de planification. Il ne tient pas compte des coûts de renouvellement estimés ni du calendrier des flux de trésorerie nécessaires à la prestation de services à l'avenir. Il surestime le montant des coûts de renouvellement au cours des premières années et encourage les dépenses de renouvellement inutiles. En même temps, il sous-estime le montant du financement de renouvellement au cours des années ultérieures et omet d'indiquer les niveaux de financement nécessaires pour s'assurer que les niveaux de service demeurent fonctionnels (p. ex. compte tenu de la nécessité d'une expansion).

Le montant réévalué d'un actif peut être différent du montant de renouvellement en raison de facteurs tels que les changements technologiques, l'évolution des normes et des niveaux de service.



Amortissement

- Toutes les immobilisations corporelles, à l'exception des terrains, sont soumis à l'amortissement
- Le montant amortissable d'un actif est passé en charges de façon systématique sur sa durée de vie utile jusqu'à l'excédent ou le déficit pour chaque période, à moins qu'il ne soit comptabilisé dans la valeur comptable d'un autre actif
- L'amortissement commence lorsqu'un actif est en exploitation
- Révisé à chaque date de rapport annuel/Clôture annuelle
- Chaque composante importante est amortie séparément

La durée de vie utile est la suivante :

- La période pendant laquelle un actif devrait être disponible pour être utilisé par une

entité; ou

- Le nombre d'unités de production ou similaires qui devraient être obtenus à partir de l'actif par une entité.

La charge d'amortissement pour une période donnée est habituellement comptabilisée en excédent ou en déficit. Cependant, parfois, les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans un actif sont absorbés dans la production d'autres actifs. Dans ce cas, la charge d'amortissement constitue une partie du coût de l'autre actif et est incluse dans sa valeur comptable. Par exemple, l'amortissement de l'équipement de construction utilisé pour construire une route serait inclus dans le coût de l'actif routier. De même, l'amortissement des installations, des immobilisations corporelles et du matériel utilisés pour produire les stocks est un coût de conversion comptabilisé dans le coût des stocks conformément à IPSAS 12.

Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou d'un autre montant substitué au coût, moins sa valeur résiduelle. La valeur résiduelle et la durée de vie utile d'un actif doivent être examinées au moins à chaque date de déclaration annuelle et, si les attentes diffèrent des estimations précédentes, la ou les modifications doivent être comptabilisées comme une modification d'une estimation comptable conformément à *IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent insignifiante, et donc sans importance dans le calcul du montant amortissable.

L'amortissement d'un actif commence lorsqu'il est disponible pour utilisation, c'est-à-dire lorsqu'il se trouve à l'emplacement et dans l'état nécessaires pour qu'il puisse fonctionner de la manière prévue par la direction. L'amortissement d'un actif cesse lorsque l'actif est décomptabilisé. Par conséquent, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif devient inactif ou est retiré de l'utilisation active et détenu en vue de son aliénation, à moins qu'il ne soit entièrement amorti.

L'affectation systématique du coût d'un actif se reflète dans le choix de la méthode d'amortissement. Diverses méthodes d'amortissement peuvent être utilisées pour répartir systématiquement le montant amortissable d'un actif sur sa durée de vie utile. Ces méthodes comprennent la méthode linéaire, la méthode de l'équilibre décroissant et la méthode des unités de production. L'entité choisit la méthode qui reflète le mieux le modèle de consommation attendu des avantages économiques futurs ou du potentiel de service incorporé dans l'actif. Cette méthode est appliquée de manière cohérente d'une période à l'autre, à moins qu'il n'y ait un changement dans la structure de consommation attendue de ces avantages économiques futurs ou de ce potentiel de service.

La valeur résiduelle et la durée de vie utile d'un actif ainsi que la méthode d'amortissement appliquée à un actif devraient être examinées au moins à chaque date de déclaration annuelle. En cas de changement significatif dans les attentes, l'effet des changements est comptabilisé dans la charge d'amortissement pour la période en cours et pour chaque période future sur la durée de vie restante des actifs conformément à *IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Chaque composant d'une immobilisation corporelle qui est important par rapport au coût total de l'élément est amorti séparément.

Une entité affecte le montant initialement comptabilisé à l'égard d'une immobilisations corporelle à ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, dans la plupart des cas, il faudrait amortir séparément les trottoirs, la formation, les bordures et les canaux, les sentiers, les ponts et l'éclairage à l'intérieur d'un réseau routier. De même, il peut être approprié d'amortir séparément la cellule et les moteurs d'un aéronef, qu'il soit détenu ou faisant l'objet d'un contrat de location-financement.

Exemple d'amortissement

Scénario:

Un gouvernement dispose d'une installation de traitement de l'eau qui comprend les éléments suivants :

Composant	Coût (CU)	Durée de vie prévue
Structure du bâtiment	2,000,000	40 yrs
Toit	500,000	15 yrs
Pompes	1,000,000	10 yrs
Système de chauffage	500,000	15 yrs

En supposant qu'il était en service le 1er janvier 20x0, qu'il n'y ait pas de valeur résiduelle et qu'il y ait une dépréciation linéaire, qu'est-ce que l'amortissement pour l'exercice clos le 31 décembre, 20x0 ? Expliquer.

Comment comptabiliser l'installation de traitement ?

Réponse:

Le gouvernement affecte le montant initialement reconnu à l'égard de l'installation de traitement à ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties.

Dans ce cas, une base linéaire a été choisie.

Les composants relatifs à l'usine de traitement seraient tels qu'indiqués dans le tableau. Le toit et le système de chauffage ont été regroupés parce qu'ils ont des durées de vie utiles similaires.

Composant	Coût (CU)	Durée de vie prévue	Calcul de l'amortissement	Amortissement de l'exercice clos le 31 décembre 20x0
Structure du bâtiment	2,000,000	40 yrs	Note 1	50,000 CU
Toit et système de chauffage	1,000,000	15 yrs	Note 2	66,667 CU
Pompes	1,000,000	10 yrs	Note 3	100,000 CU
Total	4,000,000			216,667 CU

Note 1: $2,000,000 \text{ CU (coût d'origine)} / 40 \text{ ans} = 50,000 \text{ CU}$

Note 2: $1,000,000 \text{ CU (Coût d'origine du toit et du système de chauffage)} / 15 \text{ ans} = 66,667 \text{ CU}$

Note 3: $1,000,000 \text{ CU (coût d'origine)} / 10 \text{ ans} = 100,000 \text{ CU}$

L'amortissement est imputé à l'excédent ou au déficit de l'exercice dans l'état de la performance financière pour l'exercice clos le 31 décembre, 20X0. La valeur comptable de l'usine de traitement de l'eau déclarée dans l'état de la situation financière au 31 décembre 20X0 est de 3 783 333 CU (4 000 000 CU – 216 667 CU).



Décomptabilisation

- La valeur comptable des immobilisations corporelles est décomptabilisée:
 - Lors de l'aliénation
 - Lorsqu'aucun potentiel de service futur ou avantage économique n'est attendu de son utilisation ou de son élimination
- Le gain ou la perte sur la décomptabilisation est inclus dans l'excédent ou le déficit
- Un composant remplacé est décomptabilisé

L'aliénation d'une immobilisation corporelle peut se faire de diverses manières, par exemple par vente, mise hors service, démantèlement ou abandon. Le gain ou la perte découlant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle doit être inclus dans l'excédent ou le déficit lorsque l'élément est décomptabilisé. Le gain ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle correspond à la différence entre le produit net de cession, le cas échéant, et la valeur comptable de l'élément.

Si une entité comptabilise le coût de remplacement d'une partie de l'élément dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle, elle décomptabilise la valeur comptable de la pièce remplacée, que la pièce remplacée ait ou non été amortie séparément.

Des pièces de certains biens, installations et équipements peuvent nécessiter un remplacement à intervalles réguliers. Par exemple, une route peut avoir besoin d'être resurfacée toutes les quelques années. Dans d'autres cas, le remplacement moins fréquent d'une pièce est nécessaire. En vertu du principe de comptabilisation des immobilisations corporelles, une entité comptabilise le coût de remplacement d'une partie d'une immobilisation corporelle dans la valeur comptable lorsque ce coût est encouru si les critères de comptabilisation sont remplis. La valeur comptable des pièces remplacées est décomptabilisée conformément aux dispositions de décomptabilisation.

Notez qu'il y a un exemple de décomptabilisation dans les questions de la revue.



Immobilisations corporelles et principales informations à fournir

- Pour chaque classe
 - Les bases d'évaluation
 - Les méthodes de dépréciation
 - La durée de vie utile ou les taux d'amortissement utilisés
 - Valeur comptable brute et amortissements cumulés au début et à la fin
 - Rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture
- Informations spécifiques pour le modèle de réévaluation
- Autres informations, par exemple restrictions de titre, engagements contractuels, etc.

Les informations requises par IPSAS 17 visent à fournir aux utilisateurs des états financiers des informations leur permettant de comprendre les effets des méthodes comptables utilisées et des informations supplémentaires à celles présentées dans les états financiers qui permettent d'effectuer des comparaisons, au fil du temps, de l'entité et avec d'autres entités.

IPSAS 17 comprend des exigences d'information détaillées trop nombreuses pour être énumérées dans les documents de présentation. Les normes sur les informations à fournir sont fondées sur les exigences des normes. Une fois que vous comprenez les exigences, elles sont explicites.

IPSAS 17 devrait être référencé pour les informations requises et encouragées. IPSAS 17 comprend également un exemple illustratif d'informations à fournir.

Les principales informations requises pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles dans les états financiers comprennent:

- a) les bases d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur comptable brute; La base de mesure indiquerait si le modèle de coût ou le modèle de réévaluation a été utilisé;
- b) les méthodes d'amortissement utilisées;
- c) La durée de vie utile ou les taux d'amortissement utilisés;
- d) La valeur comptable brute et l'amortissement cumulé (agrégés avec les pertes de valeur cumulées) au début et à la fin de la période;
- e) Un rapprochement de la valeur comptable brute et de l'amortissement cumulé au début et à la fin de la période montrant :
 - (i) Ajouts;
 - (ii) Cessions;
 - (iii) Acquisitions par le biais de regroupements dans le secteur public;
 - (iv) Si le modèle de réévaluation est utilisé, les augmentations ou diminutions résultant de réévaluations comptabilisées ou inversées directement dans l'actif net/les capitaux propres; et
 - (v) Pertes de valeur (le cas échéant) conformément aux IPSAS 21 et IPSAS 26
 - (vi) Amortissements;
 - (vii) Les écarts de change nets résultant de la conversion des devises; et
 - (viii) Autres changements.

Si une entité utilise le modèle de réévaluation, les informations spécifiques requises sont les suivantes :

- a) La date d'entrée en vigueur de la réévaluation;
- b) Si un évaluateur indépendant a été impliqué;
- c) les méthodes et les hypothèses significatives appliquées pour estimer la juste valeur des actifs;
- d) la mesure dans laquelle les justes valeurs des actifs ont été déterminées directement par référence à des prix observables sur un marché actif ou à des transactions récentes sur le marché dans des conditions de pleine concurrence, ou ont été estimées à l'aide d'autres techniques d'évaluation;
- e) L'excédent de réévaluation, indiquant le changement pour la période;
- f) La somme de tous les excédents de réévaluation pour les immobilisations corporelles individuelles de cette catégorie; et
- g) La somme de tous les déficits de réévaluation pour les différents éléments d'immobilisations corporelles de cette classe (IPSAS 17, paragraphe 92)

Parmi les autres informations requises, mentionnons les restrictions sur le titre et les immobilisations corporelles donnés en garantie; les dépenses comptabilisées en valeur comptable des immobilisations corporelles pendant la construction; engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles; compensation auprès de tiers pour immobilisations corporelles qui ont été détériorés, perdus ou abandonnés qui sont inclus dans l'excédent/déficit.

Certaines informations supplémentaires à fournir sont encouragées.

Calendrier de continuité illustratif - Classe de construction

Période de reporting	20X1 000s CU	20X0 000s CU
Coût		
Solde d'ouverture	2, 360	2,260
Ajouts	250	100
Cessions	0	0
Solde de clôture	2, 610	2, 360
Amortissement cumulé		
Solde d'ouverture	920	760
Amortissement cumulé	185	160
Solde de clôture	1,105	920
Valeur comptable	1,505	1,440

Autres postes pouvant être inclus :

- Amortissements cumulés sur cessions
- Pertes de valeur, reprises de dépréciation et pertes de valeur cumulées
- Si le modèle de réévaluation est utilisé, ajustements de réévaluation, excédents de réévaluation et déficits de réévaluation

IPSAS 5, Coûts d'emprunt

- « Traitement de référence » - coûts d'emprunt passés en charges au cours de la période encourue
- « Autre traitement autorisé » - coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition d'un actif admissible inclus dans le coût
- Un actif admissible est un actif qui prend beaucoup de temps pour se préparer à l'utilisation prévue (PP&E, certains stocks, actifs incorporels)
- Orientation fournie sur les coûts admissibles

Une entité peut contracter une dette et des coûts d'emprunt connexes associés à l'acquisition, à la construction ou à la production d'usines, d'immobilisations corporelles et d'équipement. La norme IPSAS 5 prescrit le traitement comptable des coûts d'emprunt.

IPSAS 5 offre deux options pour la comptabilisation des coûts d'emprunt:

- « Traitement de référence » - les coûts d'emprunt sont comptabilisés comme une charge au cours de la période au cours de laquelle ils sont engagés, quelle que soit la façon dont les emprunts sont utilisés; et

- « Autre traitement autorisé » - les coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'un actif admissible sont inclus dans le coût de cet actif.

L'IPSASB offre des choix dans l'application de certaines de ses normes. Le choix préféré est appelé « traitement de référence » et l'autre choix « traitement alternatif autorisé ». Suivre l'un ou l'autre signifierait toujours qu'une entité est conforme aux normes IPSAS 17.

Lorsqu'une entité du secteur public adopte l'autre traitement autorisé en vertu d'une norme IPSAS, ce traitement devrait être appliqué de manière cohérente à tous les coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production de tous les actifs admissibles de l'entité.

Un actif admissible est un actif qui prend nécessairement beaucoup de temps pour se préparer à l'utilisation ou à la vente prévue. Des exemples d'actifs admissibles sont des immobilisations corporelles comprenant des éléments tels que les immeubles de bureaux, les hôpitaux, les actifs d'infrastructure tels que les routes, les ponts et les installations de production d'électricité.

Si une entité choisit l'autre traitement autorisé, il convient de se reporter à IPSAS 5 pour obtenir des indications sur la détermination des coûts d'emprunt éligibles à la capitalisation. Des directives révisées ont été incluses dans IPSAS 5 pour les entités qui ont adopté IPSAS 41, Instruments financiers. IPSAS 41 a une date d'entrée en vigueur du 1er janvier 2023; toutefois, l'adoption anticipée est autorisée.

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'un actif admissible sont les coûts d'emprunt qui auraient été évités si les dépenses sur l'actif admissible n'avaient pas été effectuées. Lorsqu'une entité emprunte des fonds spécifiquement dans le but d'obtenir un actif admissible particulier, les coûts d'emprunt directement liés à cet actif admissible peuvent être facilement identifiés.

Il peut être difficile d'identifier un lien direct entre des emprunts particuliers et un actif admissible, et de déterminer les emprunts qui auraient autrement pu être évités, lorsque, par exemple :

- a) L'activité de financement d'une entité économique est coordonnée de manière centralisée;
- b) Une entité économique utilise une gamme de titres de créance pour emprunter des fonds à des taux d'intérêt variables
- c) Les fonds empruntés sont transférés à d'autres entités au sein de l'entité économique sous la forme d'un prêt assorti de conditions concessionnelles, d'une subvention ou d'une injection de capital

Dans la mesure où les fonds sont généralement empruntés et utilisés aux fins de l'obtention d'un actif admissible, le montant des coûts d'emprunt admissibles à la capitalisation devrait être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses effectuées sur cet actif. Le taux de capitalisation devrait être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité qui sont en cours au cours de la période, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif admissible. Le montant des coûts d'emprunt capitalisés au cours d'une période ne doit pas dépasser le montant des coûts d'emprunt engagés au cours de cette période.

Dépréciation – IPSAS 21 and IPSAS 26

- Une perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service supérieure à la dépréciation
- Évalué à chaque date de clôture
- IPSAS 21, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie ou IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie
 - Un actif générateur de trésorerie est détenu dans le but principal de générer un rendement commercial
 - Les actifs non générateurs de trésorerie sont tous les autres actifs
- L'actif est déprécié au montant recouvrable s'il est déprécié

La « dépréciation » est une perte des avantages économiques futurs ou du potentiel de service d'un actif, au-delà de la comptabilisation systématique de la perte des avantages économiques futurs de l'actif ou du potentiel de service par l'amortissement.

À chaque date d'établissement des états financiers, les entités sont tenues d'évaluer s'il existe des indications qu'une immobilisation corporelle peut être dépréciée.

Une entité applique IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie ou IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie.

Bien que la définition de la dépréciation soit la même pour un actif non générateur de trésorerie et un actif générateur de trésorerie, les exigences relatives à l'évaluation de la dépréciation d'un actif et à sa comptabilisation sont différentes selon sa nature. Les normes expliquent comment une entité examine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable ou la valeur de service recouvrable d'un actif, et quand elle comptabilise ou annule la comptabilisation d'une perte de valeur.

Les événements ou circonstances qui peuvent indiquer une dépréciation d'un actif seront importants et auront eu ou devraient avoir un effet défavorable à long terme. Un changement dans l'utilisation d'un actif au cours de la période peut également être une indication de dépréciation. Il convient de se référer aux normes appropriées si un actif est déprécié.

Un actif générateur de trésorerie est un actif détenu dans le but principal de générer un rendement commercial.

Un actif génère un rendement commercial lorsqu'il est déployé d'une manière compatible avec celle adoptée par une entité à but lucratif. La détention d'un actif pour générer un rendement commercial indique qu'une entité a l'intention de générer des entrées de trésorerie positives à partir de l'actif (ou de l'unité génératrice de trésorerie dont l'actif fait partie) et d'obtenir un rendement commercial qui reflète le risque lié à la détention de l'actif.

La dépréciation d'un actif générateur de trésorerie reflète une baisse des avantages économiques futurs ou du potentiel de service incorporé dans un actif pour l'entité qui le contrôle. Dans le contexte des actifs générateurs de trésorerie, les termes avantages économiques futurs ou potentiel de service font généralement référence à la capacité de l'actif à générer des flux de trésorerie futurs et un rendement commercial.

Un actif non générateur de trésorerie est tout autre actif d'une entité du secteur public.

C'est l'objectif principal qui est pertinent pour déterminer qu'un actif est un actif générateur de trésorerie. Par exemple, un actif peut être détenu dans le but principal de générer un rendement commercial même s'il n'atteint pas cet objectif au cours d'une période de déclaration donnée. Inversement, un actif peut être un actif non générateur de trésorerie, même s'il peut atteindre le seuil de rentabilité ou générer un rendement commercial au cours d'une période de déclaration donnée.

Dans certains cas, il peut ne pas être clair si l'objectif principal de la détention d'un actif est de générer un rendement commercial. Il faut faire preuve de jugement pour déterminer si un actif génère ou non de la trésorerie et, par conséquent, quelle norme appliquer. Pour effectuer sa détermination, l'entité doit élaborer des critères lui permettant d'exercer ce jugement de manière cohérente, conformément à la définition des actifs générateurs de trésorerie et des actifs non générateurs de trésorerie, ainsi qu'aux indications correspondantes des IPSAS 21 et IPSAS 26.

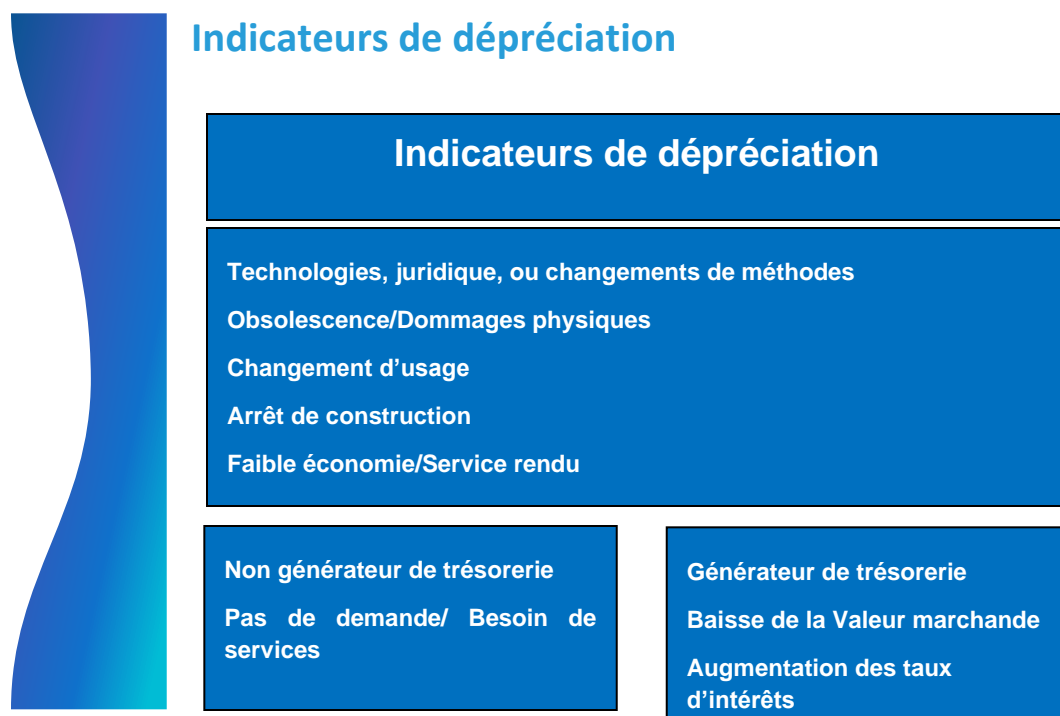
Compte tenu des objectifs généraux de la plupart des entités du secteur public, il est présumé que les actifs ne génèrent pas de trésorerie et, par conséquent, IPSAS 21 s'appliquera.

La dépréciation d'un actif non générateur de trésorerie reflète une diminution de l'utilité d'un actif pour l'entité qui le contrôle. Étant donné que la plupart des actifs d'une entité du secteur public sont détenus pour fournir des services, la définition d'IPSAS 21 fait référence à une perte d'utilité plutôt qu'à des avantages économiques futurs et à un potentiel de service.

Un actif est déprécié au montant recouvrable s'il est déprécié. En règle générale, si la valeur comptable d'un élément dépasse son montant de service recouvrable ou sa valeur recouvrable, elle est dépréciée et une perte de valeur est comptabilisée en excédent ou en déficit au cours de la période de dépréciation.

IPSAS 21 et IPSAS 26 définissent à la fois le montant recouvrable et le montant de service recouvrable comme le plus élevé des deux montants suivants : la juste valeur d'un actif, diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.

Dans les deux IPSAS, la juste valeur diminuée des coûts de vente est le montant pouvant être obtenu de la vente d'un actif dans le cadre d'une transaction de pleine concurrence entre des parties bien informées et consentantes, moins les coûts de cession. Ce qui est différent entre les définitions de montant recouvrable et de montant de service recouvrable, c'est le calcul de la valeur d'utilité.



IPSAS 21 et IPSAS 26 contiennent une liste d'indicateurs clés indiquant qu'une perte de valeur peut s'être produite pour des actifs générateurs de trésorerie et des actifs non générateurs de trésorerie, respectivement.

Pour évaluer s'il y a des indications qu'un actif ou un groupe d'actifs peut être déprécié, l'entité doit tenir compte, au minimum, des sources d'information externes et internes. Les listes d'indicateurs ne se veulent pas exhaustives. Une entité peut identifier d'autres indications qu'un actif peut être déprécié.

Si l'un de ces indices de dépréciation est présent, l'entité est tenue de procéder à une estimation formelle du montant recouvrable ou du montant de service recouvrable. Si aucune indication d'une perte de valeur potentielle n'est présente, l'entité n'est pas tenue de faire une estimation formelle du montant recouvrable ou du montant de service recouvrable.

Pour déterminer s'il y a eu dépréciation, l'entité doit évaluer les changements dans le potentiel de service à long terme. Cela souligne le fait que les changements sont envisagés dans le contexte de l'utilisation prévue à long terme de l'actif. Toutefois, les attentes en matière d'utilisation à long terme peuvent changer, et les évaluations de l'entité à chaque date de clôture en tiendraient compte.

Questions et Discussions

Voilà qui conclut notre module sur les immobilisations corporelles. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

Questions de révision

Question 1

Une administration locale adopte pour la première fois la comptabilité d'exercice intégrale selon les IPSAS et propose de ne pas comptabiliser les terres sous les routes. Le gouvernement local soutient que la route est encastrée dans le terrain. Le terrain est dédié à l'emprise routière et n'a pas d'autre usage. Les emprises routières ont été dédiées par les promoteurs et n'ont donc aucun coût.

Le terrain sous les routes est-il un élément des immobilisations corporelles ? Pourquoi ?

Le terrain sous les routes est-il un élément des immobilisations corporelles ? Pourquoi ?

Question 2

Un gouvernement a terminé les rénovations majeures d'un édifice patrimonial qu'il utilise pour des bureaux administratifs.

L'édifice patrimonial est-il un élément comptabilisé conformément aux IPSAS ? Pourquoi ?

Question 3

Un gouvernement a engagé les coûts suivants pour une nouvelle installation :

- | | |
|--|--------------|
| • Coût de construction du bâtiment | 2,800,000 CU |
| • Coût de développement du site | 230,000 CU |
| • Frais de conception | 250,000 CU |
| • Permis | 100,000 CU |
| • Frais administratifs et généraux | 250,000 CU |
| • Frais de déménagement | 125,000 CU |
| • Provision pour la restauration du site | 500,000 CU |

Quel est le coût de la nouvelle installation à des fins comptables ? Pourquoi ?

Question 4

Une entité du secteur public possède et exploite un site d'enfouissement. La réglementation exige l'exécution d'activités de fermeture et de post-fermeture lorsque le site cesse de recevoir des déchets. Les activités de fermeture comprennent le recouvrement des effluents, le drainage des effluents et le traitement et la démolition des structures. Les activités post-fermeture comprennent l'entretien et la surveillance continue du site. Le bouchage peut être effectué au fur et à mesure que les cellules sont remplies.

Quels sont les éléments qui seraient inclus dans le coût du site d'enfouissement ? Pourquoi ?

Quels sont les éléments qui seraient inclus dans le coût du site d'enfouissement ? Pourquoi ?

Question 5

Une entité du secteur public possède et exploite une installation de stockage de carburant pour ravitailler ses véhicules de travaux publics. La réglementation exige que l'installation soit démantelée et que le site soit restauré lorsqu'il cesse d'être utilisé. Une certaine quantité de déversement est inhérente aux opérations normales et une disposition a été prévue pour le nettoyage du site à la fermeture. Un accident a causé une quantité anormale de contamination qui devra être nettoyée lors de la mise hors service de l'installation.

Quels coûts de nettoyage seraient inclus dans le coût de l'installation de stockage de carburant ? Pourquoi ?

Question 6

Un gouvernement a remplacé un pont routier majeur existant comme suit :

Intitulé	Coût CU
Contrat de construction	25,000,000
Démolition de l'ancienne structure	2,000,000
Ingénierie et conception	3,750,000
Contrat de supervision et d'inspection	2,000,000
Valeur comptable de l'ancienne structure (coût 15 million CU moins amortissement cumulé 14, 500,000 CU)	500,000

Quelle est la valeur comptable initiale du nouveau pont ? Qu'advient-il de la valeur comptable de l'ancien pont ?

Question 7

Une entité remplace le système CVC au coût de 12 000 CU dans une installation au début de l'exercice. La charge d'amortissement est calculée séparément sur chaque composante importante selon la méthode linéaire.

Description du composant	Coût (000s UC)	Durée de vie prévue	Amortissement cumulé à l'ouverture	Valeur comptable nette d'ouverture
Structure de la construction	132,00	40 ans	26,400	105,600
Toit	22,000	16 ans	11,000	11,000
Système de chauffage	10,000	10 ans	8,000	2,000
Total	164,000	35 ans	45,400	118,600

D'après les informations contenues dans le tableau, quelles écritures sont nécessaires pour comptabiliser le remplacement et la charge d'amortissement annuelle pour la période?

Question 8

Une entité a acheté un camion de collecte des ordures le 1er janvier 2002. Le 1er janvier 2007, elle a installé un système de collecte automatisé. Il n'a pas de documents historiques. Il a décidé d'utiliser un coût de remplacement déflaté pour estimer le coût historique. Il utilise un indice des prix à la consommation (indice IPC) pour déflater le coût de remplacement de 1,28 et 1,13 respectivement pour le camion à ordures et le système de collecte automatisé. Le camion à ordures et le système de collecte ont un coût de remplacement au 1er janvier 2012 de 150 000 CU et 25 000 CU respectivement. La durée de vie prévue des camions à ordures est de 20 ans. Il n'y a pas de valeur résiduelle.

- a) Quel est le coût historique ? Pourquoi ?
- b) Quel est l'amortissement ? Pourquoi ?

Question 9

Une entité est propriétaire d'une installation dont la durée de vie prévue est de 40 ans. Le système de chauffage est remplacé après 10 ans. Il n'y avait aucune valeur pour l'ancien système.

	CU
Coût d'origine	25,000,000
Amortissement cumulé (linéaire)	2,000,000
Coût de remplacement	3,750,000
Coût d'origine du composant	2,000,000

Comment le remplacement devrait-il être comptabilisé ? Pourquoi ?

Réponses aux questions de révision

Question 1

Oui, le terrain est un élément qui répond à la définition d'immobilisations corporelles et doit être reconnu par le gouvernement local.

Il respecterait les principes de comptabilisation en ce sens qu'il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associé à l'élément iront à l'entité; et le coût ou la juste valeur de l'article peut être évalué de manière fiable.

Le terrain sous les routes est séparable de la route et doit être comptabilisé séparément. À quelques exceptions près, comme les carrières et les sites utilisés pour l'enfouissement, le terrain a une durée de vie utile indéfinie et ne sont donc pas amorties.

Question 2

Oui. Le bien patrimonial a fait l'objet d'importantes rénovations afin de le rendre apte aux fonctions administratives du gouvernement en matière de logement. Le bien a un potentiel de services au-delà de sa valeur patrimoniale. Les biens doivent être comptabilisés et évalués sur la même base que les autres immobilisations corporelles.

La norme IPSAS 17 n'exige pas qu'une entité reconnaisse, mais elle ne l'empêche pas de le faire, les biens patrimoniaux qui n'ont aucun potentiel de service au-delà de leur importance culturelle, environnementale ou historique et qui répondraient autrement à la définition et aux critères de reconnaissance des immobilisations corporelles. Si une entité reconnaît des biens patrimoniaux, elle doit appliquer les exigences de divulgation de la présente norme et peut, sans y être tenue, appliquer les exigences de mesure de la présente norme.

Question 3

Le coût d'une immobilisation corporelle comprend tous les coûts directement attribuables à l'acheminement de l'actif à l'emplacement et à l'état nécessaires pour qu'il puisse fonctionner de la manière prévue par la direction. Les éléments du coût de la nouvelle installation comprennent :

Coût de construction du bâtiment	CU	2,800,000
Coût de développement du site		230,000
Frais de conception		250,000
Permis		100,000
Provision pour la restauration du site		500,000
Coût total	CU	3,880,000

Les frais administratifs et les frais généraux ne sont pas les coûts d'une immobilisation corporelle. (IPSASB 17, paragraphe 33)

La comptabilisation des coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle cesse lorsque l'élément se trouve à l'emplacement et dans l'état nécessaires pour pouvoir fonctionner de la manière prévue par la direction. Les coûts de déplacement ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entité ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle. (IPSASB 17, paragraphe 34)

Question 4

Les éléments du coût du site d'enfouissement comprennent :

- a) Achat et aménagement du site pour recevoir les déchets (ex. : excavation, cellules de revêtement, etc.)
- b) Construction de bâtiments de service
- c) Meilleure estimation des coûts des activités de fermeture et de post-fermeture

L'entité du secteur public a une obligation légale associée à la fermeture du site d'enfouissement qui résulte de son acquisition, de sa construction, de son développement et de son exploitation normale. Il est probable qu'une sortie de ressources présentant des avantages économiques ou un potentiel de service sera nécessaire pour régler les obligations lorsque la décharge cessera de recevoir des déchets.

Les coûts estimatifs des activités de fermeture et de post-fermeture sont ajoutés au coût du site d'enfouissement et amortis en excédent ou en déficit sur la durée de vie utile estimative du site d'enfouissement.

Question 5

Le coût de l'installation de stockage de carburant ne comprendrait pas les coûts estimatifs du nettoyage de la contamination causée par le déversement accidentel.

Un passif lié à l'assainissement de l'environnement qui résulte de l'exploitation normale de l'installation de stockage de combustible et qui est associé à la mise hors service de cet actif est comptabilisé comme un coût de l'actif. Toutefois, l'obligation de nettoyer après l'accident ne résulte pas du fonctionnement normal de l'installation. La provision pour l'assainissement de l'environnement ne ferait pas partie du coût du bien.

Question 6

La valeur comptable initiale du pont serait de 33 250 000 CU. Le coût comprend la démolition de l'ancienne structure.

L'ancien pont est décomptabilisé lorsqu'il est mis hors service comme suit :

	Debit	Credit
Amortissement cumulé	14, 500,000 CU	
Perte sur décomptabilisation (Excédent ou déficit)	500,000 CU	
Coût	3, 750,000 CU	(15,000,000 CU)

Question 7

La charge d'amortissement annuelle est calculée séparément pour chaque composante importante.

	Pas de remplacement	Chauffage remplacé
Enveloppe du bâtiment (CU 132,000 / 40 années)	3,300 CU	3,300 CU
Toit (22,999 CU / 16 ans)	1,375 CU	1, 375 CU
Système de chauffage (10,000 CU / 10 années)	1,000 CU	1,200 CU*
Total	5,675 CU	5,875CU

* Suppose une année complète d'amortissement dans l'année de remplacement.

Si le système de chauffage est remplacé au cours de la période, les écritures suivantes seront enregistrées

	Debit	Credit
Bâtiment	12,000 CU	
Dettes		12,000 CU
Pour enregistrer la mise hors service de l'ancien système de chauffage		
Amortissement cumulé	8,000 CU	
Bâtiment		10,000 CU
Perte totale sur l'aliénation du chauffage	2,000 CU	

Question 8

a) Le coût de remplacement actuel est le montant en espèces ou autre contrepartie qui serait nécessaire pour acquérir un actif ayant un potentiel de service équivalent à celui de l'actif actuellement possédé. Dans ce cas, le coût de remplacement peut être établi par référence au prix d'un actif similaire sur un marché actif et liquide. Pour obtenir le coût historique estimé, le coût de remplacement actuel estimé est ajusté à l'aide d'un facteur de déflation. Le facteur de déflation approprié a été déterminé comme étant l'indice des prix à la consommation (IPC).

Le calcul doit tenir compte des ajouts majeurs à un actif, en l'occurrence l'installation du système de collecte automatisé.

Calcul du coût historique estimé :

Coût de remplacement estimé du camion à ordures = 150,000 CU.

Déflaté au 1er Janvier 2002; $(150,000 \text{ CU} / 1.28) = 117,188 \text{ CU}$.

Système de collecte automatisé; $(25,000 \text{ CU} / 1.13) = 22,123 \text{ CU}$.

Total coût historique: $(117,188 \text{ CU} + 22,123 \text{ CU}) = 139,311 \text{ CU}$

b) Calculation de l'amortissement / dépréciation

Coût historique estimatif total du camion à ordures = 117,188 CU.

Durée de vie prévue = 20 années

Amortissement au 1er Janvier 2012; $(117,188 \text{ CU} / 20 \text{ années} * 10 \text{ années}) = 58,594 \text{ CU}$

Coût historique estimative total du système de collecte des ordures = 22,123 CU.

Durée de vie prévue = 15 années (en supposant qu'il a une espérance de vie équivalente à celle du camion à ordures sur lequel il a été installé)

Amortissement au 1er Janvier 2012; $(22,096 \text{ CU} / 15 \text{ années} * 5 \text{ années}) = 7,374 \text{ CU}$

Total de l'amortissement cumulé; $(58,594 \text{ CU} + 7,374 \text{ CU}) = 65,968$.

Valeur nette comptable de l'actif au 1er Janvier 2012; $(117,188 \text{ CU} + 22,123 \text{ CU} - 65,968 \text{ CU}) = 73,343 \text{ CU}$

Question 9

Une entité évalue tous ses coûts d'immobilisations corporelles selon le principe de comptabilisation au moment où ils sont engagés. Ces coûts comprennent les coûts engagés initialement pour acquérir ou construire une immobilisation corporelle et les coûts engagés par la suite pour l'ajouter, le remplacer ou en assurer l'entretien.

En vertu du principe de comptabilisation, une entité ne comptabilise pas les coûts de réparation et d'entretien dans la valeur comptable des immobilisations corporelles. La réparation et l'entretien sont généralement les coûts de l'entretien quotidien. Les coûts d'entretien quotidien sont principalement les coûts de la main-d'œuvre et des consommables, et peuvent inclure le coût des pièces mineures. Il peut s'agir de paiements effectués dans le cadre de contrats de services. Ces coûts sont comptabilisés en excédent ou en déficit au fur et à mesure qu'ils sont engagés.

Cependant, des pièces de certains biens, installations et équipements peuvent nécessiter un remplacement au cours de leur vie. Selon le principe de comptabilisation énoncé dans la norme IPSAS 17, une entité comptabilise le coût de remplacement d'une partie d'une immobilisation corporelle dans la valeur comptable de l'élément lorsque ce coût est supporté si les critères de comptabilisation sont remplis.

Un jugement professionnel est nécessaire pour déterminer si une partie d'une immobilisation corporelle doit être incluse dans la valeur comptable de cet élément. S'il est déterminé que la pièce de rechange est des réparations et de l'entretien, les coûts sont comptabilisés en excédent ou en déficit au fur et à mesure qu'ils ont été engagés.

Si une entité comptabilise dans le coût de remplacement d'une partie de l'élément dans la valeur comptable, elle décomptabilise la valeur comptable de la pièce remplacée, que la pièce remplacée ait ou non été amortie séparément. S'il n'est pas possible pour une entité de déterminer la valeur comptable de la pièce remplacée, elle peut utiliser le coût du remplacement comme indication du coût de la pièce remplacée au moment de son acquisition ou de sa construction.

Le tableau suivant résume le traitement comptable de la composante de remplacement en supposant qu'il a été déterminé qu'elle devrait être incluse dans la valeur comptable de l'installation.

		CU
Coût d'origine	(a)	2,000,000
Amortissement accumulé (12, 000,000 CU/40 années * 10 années)	(b)	500,000
Amortissement cumulé	(c)	1,500,000
Constructions	(d)	50,000
Calcul de la Valeur comptable du composant chauffage remplacé		
Coût d'origine du composant (à partir de la facture d'originale)	(e)	25,000
Amortissement cumulé (25,000 CU/40 années*10 années)	(f)	6,250
Valeur comptable du composant remplacé (e) – (f)	(g)	18,750
Calcul du montant du coût après remplacement		
Coût d'origine avant remplacement	(j)	2,000,000
Coût ajouté pour le remplacement	(k)	50,000
Moins coût du composant original remplacé	(l)	25,000
Coût d'origine après remplacement	(m)	2,025,000
Calcul de la depreciation cumulée après remplacement		
Amortissement cumulé avant remplacement	(n)	500,000
Moins amortissement cumulé sur composant remplacé	(o)	18,750
Amortissement cumulé après remplacement	(p)	481,250
Valeur comptable après remplacement (m) – (p)	(q)	1,543,750
Calcul du gain (perte) sur la décomptabilisation		
Produit de cession du composant remplacé	(h)	Nil
Perte sur décomptabilisation (h) – (g)	(i)	(18,750)

La perte sur la décomptabilisation de la composante remplacée est constatée par l'excédent ou le déficit au cours de la période de remplacement.



Immobilisations incorporelles



Immobilisations incorporelles – IPSAS 31

- Définition
 - Un actif non monétaire identifiable sans substance physique
 - Pouvant être séparé de l'entité
- Champ d'application
 - Immobilisations incorporelles acquises ou générées à l'interne
 - Acquis dans le cadre d'un regroupement dans le secteur public (acquisition)
 - Satisfait aux critères de comptabilisation
 - Pouvoirs et droits exclus du champ d'application
 - Les biens du patrimoine immatériel - s'ils sont reconnus, doivent être divulgués

De nombreux actifs, tels que les bâtiments et les stocks, sont corporels. Toutefois, les entités consacrent fréquemment des ressources, ou contractent des responsabilités, à l'acquisition, au développement, à la maintenance ou à l'amélioration de ressources intangibles telles que les logiciels, les brevets, les droits d'auteur, les films cinématographiques, les listes d'utilisateurs d'un service, les permis de pêche acquis, les contingents d'importation acquis et les relations avec les utilisateurs d'un service. Les ressources corporelles et incorporelles peuvent néanmoins être des actifs d'une entité.

IPSAS 31 se concentre sur la comptabilisation des actifs incorporels acquis ou générés en interne qui répondent aux critères de définition et de comptabilisation.

Selon IPSAS 31, un actif incorporel est un actif non monétaire identifiable sans substance physique. Tous les éléments décrits ci-dessus ne répondent pas à cette définition d'un actif incorporel selon IPSAS 31.

Une immobilisation incorporelle identifiable est une immobilisation qui peut être séparée ou divisée de l'entité et vendue, transférée, concédée sous licence, louée ou échangée ou qui découle d'ententes contraignantes (contrats).

Afin de comptabiliser une immobilisation incorporelle, celle-ci doit être contrôlée par l'entité à la suite d'événements passés et il est probable que les avantages économiques futurs attendus ou le potentiel de service attribuables à l'actif seront transmis à l'entité.

Dans la comptabilité du secteur privé, les actifs incorporels sont des droits reconnaissables aux avantages économiques futurs. Les droits de brevet en sont des exemples. La valeur à reconnaître est sujette à incertitude.

Dans le secteur public, à l'exception peut-être des logiciels, ces actifs sont rarement déclarés. Des complexités apparaissent lorsqu'il s'agit d'identifier, de comptabiliser et d'évaluer les actifs incorporels. Les entités du secteur public, contrairement aux entités du secteur privé, acquièrent rarement des actifs incorporels tels que des brevets, des licences, etc. Pour les actifs incorporels générés à l'interne, il est souvent difficile de déterminer si et quand il existe un actif identifiable qui générera des avantages économiques futurs attendus ou un potentiel de service et de déterminer le coût de l'actif de manière fiable.

Les gouvernements souverains et les autres entités du secteur public ont des droits ou des pouvoirs importants qui leur sont conférés par la législation ou par des moyens équivalents qui leur permettent de réglementer l'accès aux avantages incorporés dans les ressources immatérielles. Par exemple, un gouvernement peut avoir le pouvoir de délivrer des licences qui réglementent l'accès au spectre électromagnétique ou de conclure des accords avec des tiers pour accéder aux ressources naturelles sur les terres du gouvernement. Les questions spécifiques de comptabilité et d'information liées aux pouvoirs et aux droits des entités du secteur public n'ont pas été traitées par l'IPSASB et ne relèvent pas du champ d'application d'IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*.

Certains actifs, comme les logiciels, incorporent à la fois des éléments incorporels et corporels. Un jugement professionnel est nécessaire pour déterminer si un actif qui incorpore les deux doit être déclaré comme une immobilisation corporelle ou comme un actif incorporel. La détermination serait fondée sur une évaluation de l'élément le plus important. Par exemple, le système d'exploitation d'un ordinateur fait partie intégrante du fonctionnement du matériel informatique. Lorsque le logiciel ne fait pas partie intégrante du matériel connexe, le logiciel informatique peut être un actif incorporel.

Immobilisations incorporelles

- L'élément doit être
 - Identifiable – séparable ou découlant d'accords contraignants
 - Contrôlé – car les biens incorporels découlent souvent de droits légaux ou de la capacité de restreindre l'accès d'autrui aux avantages
- Comptabiliser
 - Répondre aux critères ci-dessus
 - Probabilité d'un potentiel de service future/ avantage économique
 - Coût ou juste valeur évalué de manière fiable

Les actifs incorporels doivent être identifiables. Ce sera le cas lorsqu'une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un accord contraignant (un contrat). Ceci s'applique même si les droits sur l'actif incorporel ne peuvent pas être transférés ou séparés des droits sur d'autres actifs acquis en vertu du contrat. Les entités du secteur public acquièrent souvent des licences de logiciels. Ceux-ci répondent généralement à la définition d'un actif incorporel acquis. À cette exception près, il est rare que des entités du secteur public acquièrent des actifs incorporels dans le cadre d'un accord contraignant.

Lorsque l'actif incorporel n'est pas acquis au moyen d'un accord contraignant (un actif incorporel généré en interne), les critères de comptabilisation sont plus stricts. L'actif doit être séparable. C'est-à-dire qu'il doit pouvoir être séparé ou divisé de l'entité et vendu, transféré, concédé sous licence, loué ou échangé, individuellement ou conjointement avec un contrat, un actif ou un passif connexe. Que l'entité ait l'intention de le faire ou non n'est pas pertinent.

Pour comptabiliser un actif incorporel, il doit être contrôlé par l'entité. Une entité contrôle un actif si elle a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service découlant de la ressource sous-jacente et de restreindre l'accès d'autres personnes à ces avantages ou à ce potentiel de service.

Les autres critères de comptabilisation sont les mêmes que pour les autres actifs :

- La probabilité que l'entité puisse bénéficier d'un potentiel de service futur ou d'un avantage économique; et
- Le coût de la juste valeur de l'actif doit pouvoir être évalué de manière fiable.

Acquis ou généré en interne ?

- La plupart des actifs incorporels acquis répondront aux critères de comptabilisation
 - Exemples: logiciels, marques & R&D en cours
 - En cas d'acquisition par transaction sans contrepartie directe, le coût est la juste valeur à la date d'acquisition
- Généré à l'interne plus difficile à établir des critères de reconnaissance
 - Phase de recherche - dépenses
 - Phase de développement – comptabiliser uniquement lorsque les critères sont respectés

À l'exception des logiciels, il est rare que les entités du secteur public acquièrent des actifs incorporels.

Les immobilisations incorporelles sont évaluées au coût lors de la comptabilisation initiale. S'ils sont acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe, le coût réputé est la juste valeur de l'actif incorporel à la date d'acquisition.

La comptabilisation d'un actif incorporel généré en interne a des critères plus stricts. Les dépenses doivent être séparées en une phase de recherche et une phase de développement. Si cela n'est pas possible, toutes les dépenses sont traitées comme faisant partie de la phase de recherche et ne peuvent pas être comptabilisées comme un actif incorporel.

IPSAS 31 contient des orientations sur la manière de faire la distinction entre les phases de recherche et de développement.

Les dépenses de la phase de développement peuvent être capitalisées en tant qu'actif incorporel lorsque les critères de comptabilisation sont remplis. Pour comptabiliser les dépenses en tant qu'actifs incorporels, IPSAS 31 exige qu'une entité soit en mesure de démontrer :

- a) La faisabilité technique de l'achèvement de l'actif incorporel afin qu'il soit disponible pour l'utilisation ou la vente;
- b) Son intention de compléter l'actif incorporel et de l'utiliser ou de le vendre;
- c) Sa capacité à utiliser ou à vendre l'actif incorporel;
- d) Comment l'actif incorporel générera des avantages économiques futurs probables ou un potentiel de service. Entre autres choses, l'entité peut démontrer l'existence d'un marché pour la production de l'actif incorporel ou de l'actif incorporel lui-même ou, s'il doit être utilisé en interne, l'utilité de l'actif incorporel;
- e) La disponibilité de ressources techniques, financières et autres suffisantes pour achever le développement et utiliser ou vendre l'actif incorporel; et
- f) Sa capacité à mesurer de manière fiable les dépenses imputables à l'actif incorporel au cours de son développement.

Pour les immobilisations incorporelles générées en interne

- Ne pas capitaliser:
 - Goodwill généré en interne
 - Eléments intangibles en phase de recherche
 - Eléments qui ne peuvent être distingués du développement des opérations dans leur ensemble
- Capitaliser:
 - Lorsque les dépenses répondent aux critères de la phase de développement, activer les coûts de développement ultérieurs – quelques exceptions

Le goodwill généré à l'interne ne peut pas être capitalisé.

Les dépenses engagées pendant la phase de recherche d'un actif incorporel ne peuvent pas être capitalisées.

Les éléments qui ne peuvent être distingués du développement des opérations dans son ensemble ne peuvent pas être capitalisés. Cela inclut les marques générées en interne, les en-têtes de mât, les titres de publication, les listes d'utilisateurs d'un service et les articles similaires.

Les dépenses engagées au cours de la phase de développement d'une immobilisation incorporelle peuvent être capitalisées lorsque les critères de comptabilisation sont remplis.

Les dépenses engagées au cours de la phase de développement d'une immobilisation incorporelle peuvent être capitalisées lorsque les critères de comptabilisation sont remplis. Les dépenses doivent être directement imputables à la mise en service de l'actif.

Voici des exemples de dépenses qui ne peuvent pas être capitalisées :

- a) les frais de vente, d'administration et autres frais généraux, à moins que ces frais ne puissent être directement imputés à la préparation de l'actif en vue de son utilisation;
- b) Identifier les inefficiences et les déficits d'exploitation initiaux encourus avant que l'actif n'atteigne le rendement prévu; et
- c) Dépenses de formation du personnel chargé de l'exploitation de l'actif.

Autres questions

- Ajouts ou remplacements ultérieurs d'immobilisations incorporelles habituellement passées en charges
- Peut capitaliser si les dépenses améliorent clairement le potentiel de service de l'actif d'origine, par exemple les améliorations logicielles
- Évaluer la durée de vie utile finie ou indéfinie – si l'amortissement fini; si l'examen annuel indéfini pour déficience
- Informations à fournir

La plupart des ajouts ou remplacements ultérieurs d'actifs incorporels sont généralement passés en charges. C'est parce qu'ils ne répondent pas aux critères de reconnaissance. Ils sont susceptibles de maintenir les avantages économiques futurs attendus ou le potentiel de service incorporé dans un actif incorporel existant. En outre, il est souvent difficile d'attribuer les dépenses ultérieures directement à une immobilisation incorporelle particulière plutôt qu'aux opérations de l'entité dans son ensemble.

Toutefois, si la dépense améliore clairement le potentiel de service de l'actif initial, les critères de comptabilisation peuvent être remplis. Si c'est le cas, les coûts devraient être capitalisés.

Les actifs incorporels peuvent avoir une durée de vie utile limitée ou indéfinie. Un exemple de durée de vie utile limitée serait l'achat d'une licence de logiciel pour une période déterminée telle que 5 ans.

Lorsqu'une immobilisation incorporelle a une durée de vie utile limitée, elle est amortie sur cette durée de vie utile.

Lorsqu'une immobilisation incorporelle a une durée de vie utile indéfinie, elle n'est pas amortie. Cependant, il fait l'objet d'un examen de la déficience au moins une fois par an.



Immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un regroupement dans le secteur public (acquisition)

- Le coût est la juste valeur à la date d'acquisition
- L'actif incorporel doit être identifiable (pour le distinguer du goodwill)
- Comptabilisé même s'il n'a pas déjà été reconnu préalablement par une opération d'acquisition

Les entités du secteur public peuvent acquérir des actifs incorporels par le biais de regroupements (acquisitions) du secteur public. La comptabilisation des regroupements du secteur public est présentée dans la norme *IPSAS 40, Regroupements dans le secteur public*.

Lorsqu'une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement du secteur public, le coût des immobilisations incorporelles correspond à sa juste valeur à la date d'acquisition.

La probabilité que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service reviennent à l'entité est toujours considérée comme satisfaite pour les immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un regroupement du secteur public, car elle s'attend à ce que le regroupement procure des avantages économiques. Si l'actif est séparable ou résulte de montages contraignants, il existera suffisamment d'informations pour évaluer la juste valeur de l'actif incorporel et, par conséquent, l'exigence selon laquelle la valeur de l'actif peut être évaluée de manière fiable est remplie.

Les immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un regroupement du secteur public sont comptabilisées séparément du goodwill. Par conséquent, l'entité doit être en mesure d'identifier l'actif incorporel, séparément du goodwill, afin de comptabiliser l'actif. Si une entité ne peut pas identifier l'actif incorporel, il fait partie du goodwill et n'est pas comptabilisé séparément.

Une entité comptabilise à la date d'acquisition, indépendamment du goodwill, une immobilisation incorporelle d'une opération acquise, que l'actif ait été comptabilisé ou non par l'opération acquise avant l'acquisition. Cela signifie que l'acquéreur comptabilise comme actif incorporel un projet de recherche et développement en cours de l'exploitation acquise si le projet répond à la définition d'un actif incorporel.

IPSAS 31 énonce les obligations d'information relatives aux actifs incorporels.

Questions et Discussions

Ceci qui conclut notre module sur les actifs incorporels. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Questions de révision

Question 1

Le spectre électromagnétique est utilisé par toutes les communications sans fil. La gestion de ce spectre électromagnétique relève du ministère de l'Industrie du gouvernement. La politique du gouvernement est d'assurer un accès juste et équitable au spectre électromagnétique au moyen d'un système de délivrance de licences en vertu de la Loi sur les télécommunications et la radiodiffusion.

Le spectre électromagnétique est-il un atout du gouvernement qui répond aux critères de reconnaissance ?

Question 2

Une étude de faisabilité a confirmé que l'installation d'un progiciel ERP réalisera des avantages économiques futurs et un potentiel de service. La durée de vie utile prévue du système et du matériel est de 5 ans. Le tableau suivant résume les dépenses effectuées.

Phase	CU (000s)
Faisabilité, évaluation des besoins internes, évaluation et sélection des fournisseurs	750
Achat de licence (en une fois)	1,250
Matériel	5,250
Configuration et mise en œuvre du système (personnel interne et consultants externes)	20,650

Quels coûts, le cas échéant, peuvent être comptabilisés comme un actif incorporel d'un gouvernement ? Expliquer

Réponses aux questions de révision

Question 1

Le gouvernement peut appliquer efficacement ses avantages liés au spectre électromagnétique. Il a le pouvoir, par voie législative, de réglementer et de restreindre l'accès d'autrui à ces avantages. Il est probable que les avantages iront au gouvernement de son contrôle sur le spectre électromagnétique.

Toutefois, il peut ne pas être comptabilisé à titre d'actif dans les états financiers parce qu'il ne peut pas être évalué de manière fiable.

Un élément peut répondre à la définition d'un actif, mais ne pas être comptabilisé dans les états financiers parce qu'on ne s'attend pas à ce que des avantages économiques futurs soient obtenus ou parce qu'une estimation raisonnable du montant en cause ne peut être faite.

Question 2

Bien que le logiciel réside sur du matériel informatique, il ne fait pas partie intégrante du fonctionnement de ce matériel. Par conséquent, le logiciel est un actif intangible.

Le gouvernement a évalué la probabilité de réaliser des avantages économiques futurs ou un potentiel de service grâce à la réalisation d'une étude de faisabilité au cours des étapes de planification du projet. Il a été déterminé qu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service se réaliseront.

L'actif incorporel est généré en interne bien qu'une partie soit achetée. Le coût le plus important est la configuration du logiciel pour répondre aux besoins du gouvernement et sa mise en œuvre.

L'évaluation des besoins de l'étude de faisabilité ainsi que l'évaluation et la sélection des fournisseurs seraient considérées comme la phase de recherche du projet et, par conséquent, les dépenses seraient comptabilisées comme des charges. À cette étape du projet, le gouvernement ne peut pas démontrer l'existence d'un actif incorporel.

L'achat, la configuration et la mise en œuvre du logiciel constitueraient la phase de développement. Les dépenses liées aux activités de développement seraient comptabilisées comme une immobilisation incorporelle. Les dépenses peuvent être mesurées de manière fiable.

Le matériel informatique et les systèmes d'exploitation qui font partie intégrante de son fonctionnement ne constitueraient pas un actif incorporel. Il peut être reconnu comme immobilisations corporelles.



Contrats de location

Les organismes du secteur public concluent généralement des contrats de location avec des bailleurs qui confèrent un droit d'utilisation d'un actif pendant une période convenue en échange d'un paiement (ou d'une série de paiements). Les organismes du secteur public peuvent également agir en tant que bailleur, en conférant un droit d'utilisation d'un actif à un tiers pendant une période convenue en échange d'un encaissement (ou d'une série d'encaissement),

Classification des contrats de location

- IPSAS 13, Contrats de location exige la classification d'un contrat de location soit en contrat de location-financement, soit en contrat de location simple.
- Selon le transfert des risques et des avantages de la propriété de manière substantielle
- Risques – pertes dues à la capacité inutilisée, à l'obsolescence technologique, aux changements de valeur dus aux conditions économiques
- Avantages – attente d'un potentiel de service ou d'une exploitation rentable, gain de l'appréciation de la valeur
- Éléments de terrain et de bâtiments d'un contrat de location classés séparément

Le principal problème dans la comptabilisation des contrats de location est la classification du contrat de location en tant que contrat de location-financement ou contrat de location simple. La norme IPSAS 13 exige que les contrats de location soient comptabilisés en fonction de leur substance économique plutôt que de leur forme juridique.

La question de savoir si un contrat de location est un contrat de location-exploitation ou un contrat de location-financement dépend de la question de savoir si les risques et les avantages liés à la propriété de l'actif connexe incombent au preneur ou au bailleur.

Risques – comprennent les possibilités de pertes dues à la capacité inutilisée, à l'obsolescence technologique, aux changements de valeur en raison des conditions économiques

Lorsqu'un contrat de location comprend à la fois des éléments de terrain et des éléments de construction, une entité évalue séparément la classification de chaque élément en tant que contrat de financement ou de contrat de location-exploitation. Un contrat de location pourrait comprendre un contrat de location-financement pour l'élément bâti et un contrat de location-exploitation pour l'élément foncier.

Pour déterminer si l'élément foncier est un contrat d'exploitation ou un contrat de location-financement, il est important de tenir compte du fait que le terrain a normalement une durée de vie économique indéfinie.

Les paiements minimaux de location sont répartis entre les éléments du terrain et des bâtiments proportionnellement à la juste valeur relative des intérêts locatifs sur ces éléments du bail. Si les paiements de location ne peuvent pas être répartis de manière fiable entre ces deux éléments, la totalité du contrat de location est classée comme contrat de location-financement, sauf s'il est clair que les deux éléments sont des contrats de location-exploitation, auquel cas la totalité du contrat de location est classée comme contrat de location-exploitation.

Le terrain et les bâtiments peuvent être traités comme une seule unité aux fins de la classification des baux lorsque le montant qui serait initialement reconnu pour l'élément de terrain est sans importance. Dans un tel cas, la durée de vie économique des bâtiments est considérée comme la durée de vie économique de l'ensemble du bien loué.

Contrats de location-financement

- Les risques et avantages inhérents à la propriété sont transférés en grande partie
- Dépend de la substance plutôt que de la forme
- Quelques exemples:
 - Transfert de propriété du bien au locataire à la fin du terme
 - Option d'achat de l'actif à un prix bien inférieur à la valeur du marché
 - La durée du bail couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif
 - La valeur actualisée des paiements de location minimaux est la juste valeur de l'actif
- Et d'autres..

Un contrat de location-financement transfère la quasi-totalité des risques et avantages liés à la propriété d'un actif au preneur. Un contrat de location simple ne le fait pas.

Bien que la forme juridique d'un contrat de crédit-bail soit que le preneur ne peut acquérir aucun titre juridique sur le bien loué, dans le cas des contrats de location-financement, la substance et la réalité financière sont que le preneur acquiert les avantages économiques ou le potentiel de service de l'utilisation du bien loué pendant la majeure partie de sa vie économique en échange de l'obligation de payer pour ce droit un montant approximatif, au début du contrat de location, la juste valeur de l'actif et les frais financiers correspondants.

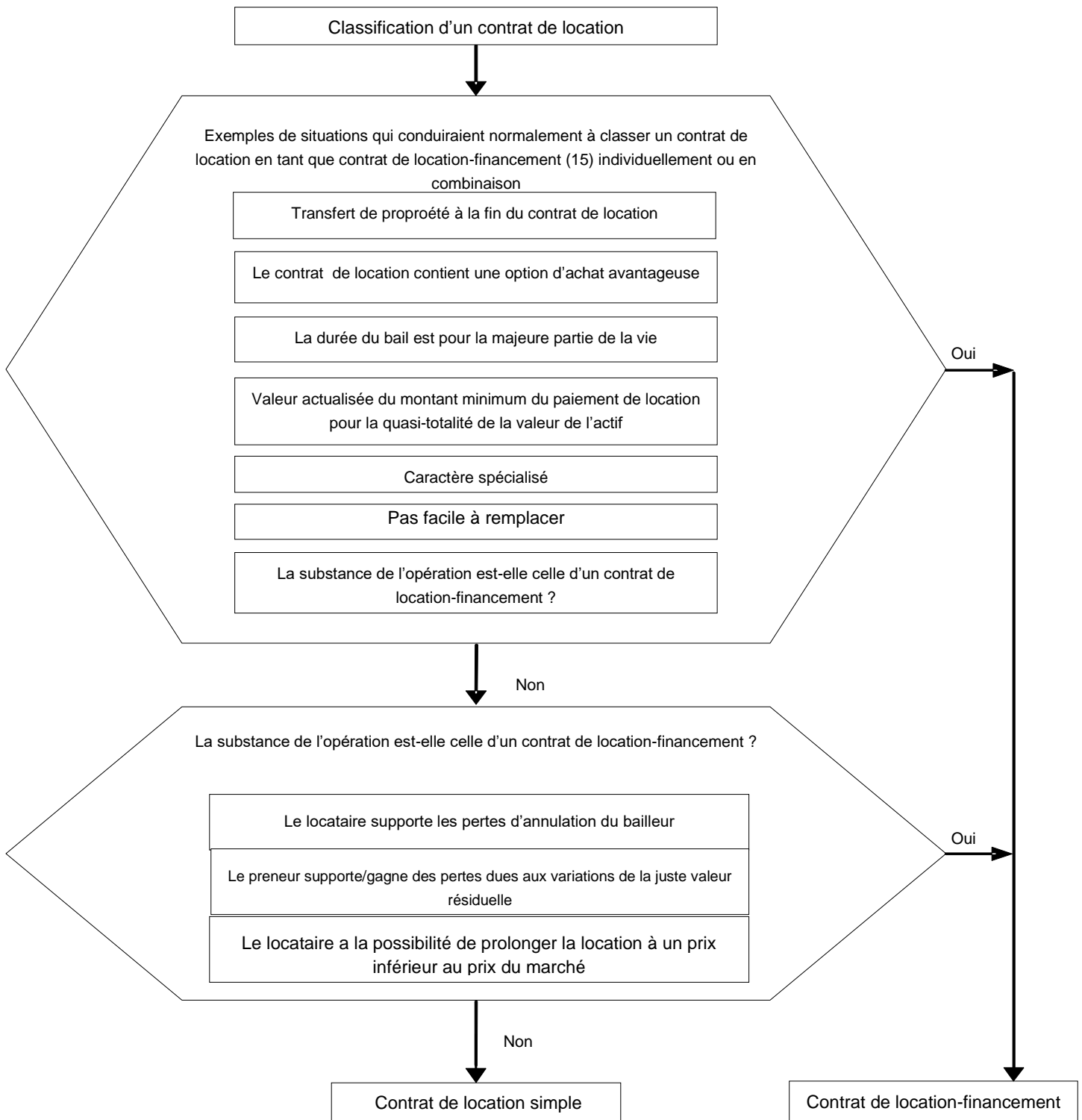
La question de savoir si un contrat de location est un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la substance de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Bien que les exemples suivants soient des situations qui, individuellement ou en combinaison, conduiraient normalement à ce qu'un contrat de location soit classé comme contrat de location-financement, il n'est pas nécessaire qu'un contrat de location réponde à tous ces critères pour être classé comme contrat de location-financement :

- a) Le bail transfère la propriété de l'actif au preneur à la fin de la durée du bail;
- b) Le preneur a l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à la juste valeur à la date à laquelle l'option devient exerçable pour qu'il soit raisonnablement certain, au début du contrat de location, que l'option sera exercée;
- c) La durée du bail couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien, même si le titre n'est pas transféré;
- d) Au début du contrat de location, la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location correspond au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué;
- e) Les biens loués sont de nature tellement spécialisée que seul le preneur peut les utiliser sans modifications majeures; et
- f) Les actifs loués ne peuvent pas être facilement remplacés par un autre actif.

Autres indicateurs:

- a) Si le locataire peut résilier le bail, les pertes du bailleur liées à la résiliation sont supportées par le locataire;
- b) Les gains ou pertes résultant de la fluctuation de la juste valeur du reliquat reviennent au preneur (par exemple sous la forme d'une réduction de loyer égale à la majeure partie du produit de la vente à la fin du bail);
- c) Le locataire a la possibilité de poursuivre le bail pour une période secondaire à un loyer nettement inférieur au loyer du marché.

Le Guide de mise en œuvre qui accompagne la norme IPSAS 13 comprend l'organigramme suivant pour faciliter la classification des contrats de location :





Contrat de location ou Accord de Concession de Services (ACS) ?

- Le contrat de location pourrait faire partie d'accords plus larges
- PPP – en particulier les actifs à long terme et les actifs d'infrastructure
- Nécessité d'évaluer si un ACS
- S'il ne s'agit pas d'un ACS et contient un contrat de location simple/financement identifiable, IPSAS 13 s'applique à la composante locative de l'accord.

Les accords de concession de services sont courants dans le secteur public. Les ACS sont abordés plus loin dans ce module.

Les contrats de location-financement identifiables peuvent faire partie d'accords – si ce n'est pas le cas, utilisez les normes IPSAS 13.

Un jugement professionnel est nécessaire pour déterminer la substance de l'arrangement lorsqu'il n'est pas clair.



Comptabilité du preneur- Location-financement

- Actifs loués et obligations locatives comptabilisés
- Actifs comptabilisés ultérieurement comme suit:
 - Immobilisations corporelles (IPSAS 17)
 - Immobilisations incorporelles (IPSAS 31)
- Initialement, le montant le plus petit de:
 - La juste valeur du bien loué
 - La valeur actualisée des paiements minimaux de location
- Le taux d'actualisation est le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location
- Paiements minimaux de location répartis entre les frais financiers et la réduction du passif

Les preneurs comptabilisent les actifs acquis dans le cadre de contrats de location-financement comme des actifs, et les obligations locatives connexes comme des passifs dans leurs états de situation financière.

Si les opérations de location ne sont pas reflétées dans les états financiers du preneur, les actifs et les passifs d'une entité sont sous-estimés, ce qui fausse les ratios financiers.

Par conséquent, un contrat de location-financement est comptabilisé dans les états financiers du preneur à la fois comme un actif et comme une obligation de payer des paiements de location futurs.

Au début de la durée du contrat de location, l'actif et le passif pour les paiements de location futurs sont comptabilisés dans les états financiers aux mêmes montants, à l'exception des coûts directs initiaux du preneur qui sont ajoutés au montant comptabilisé à l'actif.

Après la comptabilisation initiale, les actifs sont comptabilisés selon IPSAS 17 (immobilisations corporelles) IPSAS 31 (immobilisations incorporelles). Cela comprend des opérations telles que l'amortissement. Lorsque les actifs loués risquent d'être dépréciés, les normes IPSAS 21 ou IPSAS 26 devraient être appliquées.

Les actifs et les passifs sont comptabilisés à des montants égaux à la juste valeur de l'actif loué ou, si elle est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux de location, chacun déterminé au début du contrat de location.

Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actualisée des paiements minimaux de location est le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location, s'il est possible de le déterminer; Dans le cas contraire, le taux d'emprunt incrémental du preneur est utilisé.

Les paiements minimaux de location sont les paiements sur la durée du bail que le locataire est ou peut être tenu d'effectuer, à l'exclusion du loyer conditionnel, des coûts des services et, le cas échéant, des taxes à payer et à rembourser au bailleur, ainsi que tout montant garanti par le locataire ou par une partie liée au locataire.

Les paiements minimaux de location sont répartis entre les frais financiers et la réduction du passif impayé. Les frais financiers sont répartis sur chaque période de la durée du contrat de location afin de produire un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant du passif.



Exemple

Scénario:

- Une entité conclut un contrat de location de véhicule de 4 ans. La juste valeur du véhicule est de 25 000 CU. Les paiements de location annuels s'élèvent à 5 429 CU. La valeur résiduelle garantie est de 10 000 CU. Les véhicules sont amortis en linéaire sur 8 ans. Le véhicule sera acquis à la fin de la location. Taux d'intérêt implicite = 8,5 %
- Comment le contrat de location est-il comptabilisé dans les états financiers de l'entité ?

Réponse:

L'entité du secteur public comptabilise le véhicule et le passif à la juste valeur du véhicule loué ou, si elle est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux de location, chacun déterminé au début du contrat de location. Les paiements minimaux de location sont les paiements sur la durée du bail que le locataire est, ou peut être, tenu d'effectuer, ainsi que tout montant garanti par le locataire. Dans ce cas, la juste valeur et la valeur actualisée des paiements minimaux de location, utilisant le taux d'intérêt implicite du contrat de location, sont de 25 000 CU. Par conséquent, le montant comptabilisé pour l'actif et le passif est de 25 000 CU. Il n'y a pas de coûts directs initiaux encourus dans le cadre de la location à inclure dans la valeur comptable du véhicule. Les paiements de location sont répartis entre les frais financiers et la réduction du passif impayé en utilisant le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location. Après comptabilisation initiale, l'entité comptabilise l'actif loué en immobilisations corporelles conformément à IPSAS 17. En plus de la charge financière, le contrat de location-financement donne lieu à une dépense d'amortissement pour le véhicule. Étant donné qu'il existe une certitude raisonnable que l'entité deviendra propriétaire du véhicule à la fin de la durée du contrat de location, celui-ci devrait être amorti sur la période de vie utile prévue. On suppose que la valeur résiduelle du véhicule n'est pas significative.

Exemple

Scénario:

Les faits de la situation sont les mêmes.

Le tableau montre la répartition des paiements du contrat de location

Note 1 : Le paiement final de l'année 4 comprend la valeur garantie de 10 000 CU en supposant que l'entité achète le véhicule.

		Année 1 CU	Année 2 CU	Année 3 CU	Année 4 CU
Paiement contrat de location paiement (Note 1)	(a)	5,429	5,429	5,429	15,429
Moins frais financiers @ 8.5% (Note 2)	(b)	2,125	1,844	1,539	1,209
Réduction du passif (a) – (b)	(c)	3,304	3,585	3,890	14,221

À l'aide de l'information de la diapositive précédente et du tableau, pour chaque année du contrat de bail, qu'est-ce qui est :

- a) Le solde de clôture du passif locatif ?
- b) La dépense liée au véhicule loué ?
- c) La valeur comptable du véhicule loué ?

Utilisez le tableau suivant pour répondre aux questions.

	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
	CU	CU	CU	CU
a) Continuité du passif				
Passif, solde d'ouverture				
Réduction du passif				
Passif, solde de clôture				
b) Charges				
Frais financiers				
Amortissement				
Total Charges				
c) Valeur comptable du véhicule				
Ouverture				
Amortissement				
Clôture				

		Année 1 CU	Année 2 CJ	Année 3 CU	Année 4 CU
Continuité du passif					
Passif, solde d'ouverture	(a)	25,000	21.696	18,111	14,221
Réduction du passif	(b)	3,304	3,585	3,890	14,221
Passif, solde de clôture	(c)	21,696	18,111	14,221	0
Charges					
Frais financiers	(d)	2,125	1,844	1,539	1,209
Amortissement	(e)	3,125	3,125	3,125	3,125
Total Charges	(f)	5,250	4,969	4,664	4,334
Valeur comptable du véhicule					
Ouverture	(g)	25,000	21,875	18,750	15,625
Amortissement	(h)	3,125	3,125	3,125	3,125
Clôture	(i)	21,875	18,750	15,625	12,500

Note 1: Taux d'intérêt implicite utilisant la PV – 8,5% par an. Les frais d'intérêt sont calculés comme suit :

- Année 1 – $25,000 \text{ CU} \times 8.5\% = 2,125 \text{ CU}$
- Année 2 – $21,696 \text{ CU} \times 8.5\% = 1,844 \text{ CU}$
- Année 3 – $18,110 \text{ CU} \times 8.5\% = 1,539 \text{ CU}$
- Année 4 – $14,221 \text{ CU} \times 8.5\% = 1,209 \text{ CU}$



Comptabilité du locataire-Location simple

- Actifs loués et obligations locatives **non** comptabilisés
- Paiements de location comptabilisés en charges
 - Base linéaire
 - Autre base uniquement si elle est représentative du schéma temporel de l'avantage de l'utilisateur
 - Ne reflète pas nécessairement les paiements
 -

Les locataires ne comptabilisent pas les actifs locatifs ou les passifs locatifs pour un contrat de location-exploitation. Un contrat de location-exploitation ne transfère pas la quasi-totalité des risques et avantages liés à la propriété d'un actif au preneur.

Les locataires comptabilisent les paiements de location comme une dépense. Par défaut, les charges sont comptabilisées selon la méthode linéaire. Toutefois, si une base différente reflète mieux la consommation par l'utilisateur des avantages associés au bail (appelée schéma temporel de l'avantage de l'utilisateur dans la norme), cette base devrait être utilisée.

La base utilisée pour comptabiliser les charges de location peut différer de la base sur laquelle les paiements sont effectués. Par exemple, un bail peut ne pas exiger qu'un locataire effectue des paiements au cours des deux premières périodes. Ces conditions incitent un locataire à conclure un bail. Toutefois, cette tendance ne reflète pas l'utilisation du bien loué par le preneur et ne devrait pas servir de base à la comptabilisation des charges de location.



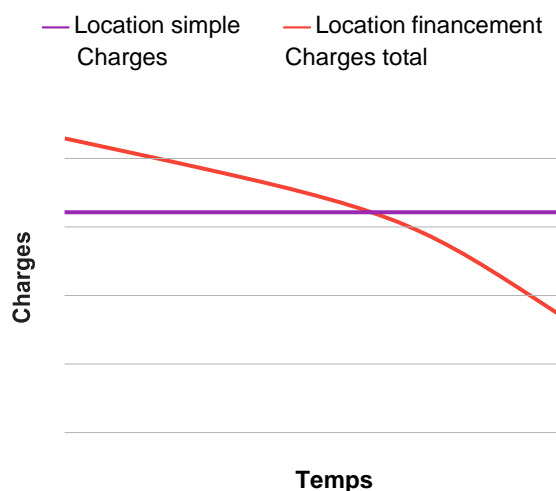
Exemple

- La municipalité A loue un immeuble de bureaux pour 10 ans. Le bâtiment a une durée de vie prévue de 50 ans. La municipalité A comptabilise le bail comme un contrat de location simple.
- Pour l'inciter à conclure le bail, le bailleur exige tout paiement au cours des deux premières années du bail. Les paiements de location pour les huit années restantes sont de 100 000 \$ par année.
- Quelles dépenses de location la municipalité A devrait-elle comptabiliser:
 - (a) Au cours des années 1 et 2 ?
 - (b) De la 3e à la 10e année ?

Réponse

La structure des paiements de location ne reflète pas la structure d'utilisation de l'immeuble de bureaux. Les frais de location devraient être linéaires, à moins qu'une autre base ne reflète mieux l'utilisation de l'actif, ce qui n'est pas le cas ici. Les frais de location totaux s'élèvent à 800 000 \$ (8 ans à 100 000 \$). Le bail est de 10 ans. La charge de location à comptabiliser chaque année est de 80 000 \$ (800 000 \$ divisé par 10 ans). C'est le cas pour a) les années 1 et 2 et b) les années 3 à 10.

Charges liées aux contrats de location-financement et simple



Le graphique montre comment les charges comptabilisées varient au fil du temps selon qu'un contrat de location est classé comme contrat de location-exploitation ou contrat de location-financement. Le graphique suppose que, dans le cadre d'un contrat de location-financement, l'actif est amorti sur la durée du contrat de location. Le total des charges de location est le même; Le calendrier de ces dépenses est différent.

Les charges liées aux contrats de location-exploitation sont habituellement comptabilisées selon la méthode linéaire. Les charges de location-financement comportent deux éléments. Le premier est l'amortissement de l'actif loué. Ce sera souvent en ligne droite, comme dans cet exemple. Le deuxième élément est le coût de financement. Comme nous l'avons vu précédemment, cela diminue avec le temps à mesure que le passif du contrat de location-financement diminue.

Par conséquent, les charges comptabilisées dans le cadre d'un contrat de location-financement seront souvent plus élevées que dans le cadre d'un contrat de location-exploitation équivalent au début d'un contrat de location. À l'inverse, les charges comptabilisées dans le cadre d'un contrat de location-financement seront souvent inférieures à celles d'un contrat de location-exploitation équivalent à la fin d'un contrat de location.

Comptabilité du bailleur- contrat de location-financement

- Les immobilisations corporelles ou les immobilisations incorporelles louées sont décomptabilisées
- Paiements de location à recevoir comptabilisés à l'actif (créance)
- Comptabilisation initiale à un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location
- La comptabilisation des produits financiers reflète un taux de rendement périodique constant de l'investissement net

Lorsqu'un bailleur loue un actif dans le cadre d'un contrat de location-financement, il décomptabilise cet actif. Il ne s'agit pas d'une exigence de la norme IPSAS 13. Il s'agit plutôt d'une exigence découlant des dispositions de décomptabilisation des normes IPSAS 17 (immobilisations corporelles) ou IPSAS 31 (immobilisations incorporelles). Dans le cadre d'un contrat de location-financement, le bailleur transfère la quasi-totalité des risques et avantages liés à la propriété d'un actif au preneur. 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 déclenche la décomptabilisation.

Les bailleurs comptabilisent les paiements de location à recevoir en vertu d'un contrat de location-financement comme des actifs dans leurs états de situation financière. Les actifs sont comptabilisés comme créances dans les états financiers.

Une créance est initialement comptabilisée à un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location. L'investissement net dans le contrat de location est l'investissement brut dans le contrat de location actualisé au taux d'intérêt implicite dans le contrat de location. L'investissement brut dans le contrat de location est l'agrégat :

- a) Des paiements minimaux de location à recevoir par le bailleur au titre d'un contrat de location-financement; et
- b) Toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur.

Les coûts directs initiaux sont souvent engagés par les bailleurs et comprennent des montants tels que les commissions, les frais juridiques et les coûts internes qui sont supplémentaires et directement attribuables à la négociation et à la conclusion d'un bail. Ils excluent les frais généraux, tels que ceux encourus par une équipe de vente et de marketing. Pour les contrats de location-financement, les coûts directs initiaux sont inclus dans l'évaluation initiale de la créance au titre du contrat de location-financement et réduisent le montant des produits comptabilisés sur la durée du contrat de location. Le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location est défini de telle sorte que les coûts directs initiaux sont automatiquement inclus dans la créance du contrat de location-financement; Il n'est pas nécessaire de les ajouter séparément.

Le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location est le taux d'actualisation qui, au début du contrat de location, entraîne la valeur actualisée globale :

- a) Des paiements minimaux de location; et
- b) La valeur résiduelle non garantie doit être égale à la somme (i) de la juste valeur du bien loué, et (ii) de tout coût direct initial du bailleur.

Des exigences supplémentaires s'appliquent aux fabricants ou aux loueurs. Ceux-ci sont en dehors de la portée de ce matériel de formation. IPSAS 13 doit être consultée lors de la comptabilisation des bailleurs de fabricants ou de négociants.

La comptabilisation des produits financiers est basée sur une structure reflétant un taux de rendement périodique constant sur l'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement.

Exemple – Comptabilisation des produits

L'agence X loue un actif à la municipalité Y pour cinq ans. L'investissement net de l'Agence X dans le bail est de 50 000 CU. Le loyer annuel est de 11 740,95 CU (taux d'intérêt implicite de 5,6%) Il n'y a pas de valeur résiduelle à la fin de la période de location. Le tableau montre comment les produits sont comptabilisés.

Année	Créance 1er Janvier	Encaissement	Produits	Créance 31 Décembre
20X1	50,000.00	(11,740.95)	(2,800.00)	41,059.05
20X2	41,059.05	(11,740.95)	(2,299.31)	31,617.41
20X3	31,617.41	(11,740.95)	(1,770.57)	21,647.03
20X4	21,647.03	(11,740.95)	(1,212.23)	11,118.31
20X%	11,118.31	(11,740.95)	(622.64)	0.00

Le contrat de location est comptabilisé comme un contrat de location-financement. Dans cet exemple, le fait qu'il n'y ait pas de valeur résiduelle à la fin de la période de location est supposé démontrer que la période de location couvre toute la durée de vie utile de l'actif.

Le produit est calculé en multipliant le solde à recevoir au 1er janvier par le taux d'intérêt implicite de 5,6% = 2 800 \$. Le solde de la recette (11 740,95 \$ – 2 800 \$ = 8 940,95 \$ l'année 20X1) réduit la créance au 31 décembre. En année 20X1, cela donne 50 000 \$ - 8 940,95 \$ = 41 059,05 \$.

Comptabilité du bailleur – Location simple

- Actifs loués non décomptabilisés
 - Dépreciation (IPSAS 17) ou amortissement (IPSAS 31), compatible avec d'autres actifs similaires
- Règlement de location comptabilisés en produits
 - Base linéaire
 - Autre base seulement si elle est plus représentative de la période dans laquelle les avantages tirés de l'actif loué sont diminués
 - Ne reflète pas nécessairement les rentrées de fonds
- Coûts directs initiaux
 - Ajouté à la valeur comptable de l'actif
 - Passé en charges sur la durée du bail

Lorsqu'un bailleur loue un actif en vertu d'un contrat de location-exploitation, il ne décomptabilise pas cet actif. Le bailleur continue de comptabiliser l'actif selon les normes IPSAS 17 (immobilisations corporelles) ou IPSAS 31 (immobilisations incorporelles). Les actifs loués amortissables devraient être amortis (ou amortis dans le cas d'actifs incorporels) d'une manière compatible avec la politique normale d'amortissement du bailleur pour des actifs similaires.

Les bailleurs comptabilisent les reçus de location comme des revenus. Par défaut, les produits sont comptabilisés selon la méthode linéaire. Toutefois, si une base différente reflète mieux la manière dont les avantages tirés de l'actif loué sont réduits, cette base devrait être utilisée.

La base utilisée pour comptabiliser les revenus de location peut différer de la base sur laquelle les reçus sont reçus. Par exemple, un bailleur peut ne pas exiger de paiements au cours des deux premières périodes. Ces conditions incitent un locataire à conclure un bail. Toutefois, cette tendance ne reflète pas la façon dont le bailleur tire des revenus de l'actif loué et ne devrait pas servir de base à la comptabilisation des revenus de location.

Les coûts directs initiaux engagés par les bailleurs pour négocier et organiser un contrat de location simple sont ajoutés à la valeur comptable de l'actif loué. Ce montant est comptabilisé à titre de charge sur la durée du contrat de location sur la même base que les revenus de location. L'obligation de comptabiliser les coûts directs initiaux comme une dépense pendant la durée du contrat de location a pour conséquence que les coûts directs initiaux peuvent devoir être traités comme une composante distincte de l'actif. Par exemple, une entité peut amortir de l'équipement spécialisé sur une période de 20 ans. Si l'entité accorde un contrat de location-exploitation pour l'équipement pour une période de cinq ans, tous les coûts directs initiaux seraient amortis sur une période différente de celle du reste de l'actif.

Vente et accords de cession-bail

- La transaction donne lieu à un contrat de location-financement:
 - Tout excédent du produit de la vente sur la valeur comptable est reporté et amorti sur la durée du contrat de location
- La transaction donne lieu à un contrat de location simple:
 - Le prix de vente est égal à la juste valeur, au gain ou à la perte comptabilisés immédiatement
 - Prix de vente inférieur à la juste valeur, gain ou perte comptabilisé immédiatement
- Sauf s'ils sont compensés par des paiements de location futurs à un prix inférieur au prix du marché - différés et amortis proportionnellement aux paiements de location
 - Le prix de vente supérieur à la juste valeur, l'excédent sur la juste valeur est reporté et amorti sur la période pour laquelle l'actif devrait être utilisé

Une opération de cession-bail implique la vente d'un actif et la remise en crédit-bail du même actif. Le paiement du loyer et le prix de vente sont généralement interdépendants, car ils sont négociés comme un tout. Le traitement comptable d'une opération de cession-bail dépend du type de bail concerné.

Si une opération de cession-bail donne lieu à un contrat de location-financement, tout excédent du produit de la vente sur la valeur comptable n'est pas immédiatement comptabilisé en produits par le vendeur-preneur. Au lieu de cela, le vendeur-locataire reporte l'excédent et l'amortit sur la durée du bail. En effet, la transaction est un moyen par lequel le bailleur fournit un financement au preneur, avec l'actif en garantie. Pour cette raison, il n'est pas approprié de considérer comme un produit un excédent du produit des ventes par rapport à la valeur comptable.

Si une opération de cession-bail donne lieu à un contrat de location-exploitation et qu'il est clair que la transaction est établie à la juste valeur, tout gain ou perte est comptabilisé immédiatement. Il y a en fait eu une transaction de vente normale, de sorte que la comptabilisation immédiate de tout gain ou perte est appropriée.

Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, tout gain ou perte est comptabilisé immédiatement, sauf que, si la perte est compensée par des paiements de location futurs à un prix inférieur au prix du marché, elle est reportée et amortie proportionnellement aux paiements de location sur la période pour laquelle l'actif devrait être utilisé.

Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent sur la juste valeur est reporté et amorti sur la période pour laquelle l'actif devrait être utilisé.

Informations requises

- Paiements minimaux de location
 - Dettes (locataire) ou créances (bailleur)
 - Jusqu'à un an, entre un et cinq ans, et sur cinq ans.
- Actifs et Passifs
 - Contrat de location-financement uniquement
- Autres conditions du contrat de location
 - Description générale du matériel/ conditions importantes du contrat de location
 - Loyers conditionnels
 - Sous-location (locataires)
 - Produits non acquis, provisions pour montants irrécouvrables, valeurs résiduelles non garanties (bailleurs de location-financement)

La diapositive résume les exigences en matière de divulgation pour les entités ayant des opérations de location. L'objectif des informations à fournir est de permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer:

- a) les engagements futurs d'une entité dans le cadre d'un contrat de location (qu'il s'agisse de fournir des actifs ou d'effectuer des paiements); et
- b) Les récompenses correspondantes (qu'il s'agisse du droit d'utiliser un actif ou du droit de recevoir des produits).

Les exigences détaillées sont les suivantes :

Locataires – Location-financement

- a) Pour chaque catégorie d'actifs, la valeur comptable nette à la date de clôture;
- b) Un rapprochement entre le total des paiements minimaux futurs au titre des contrats de location à la date de clôture et leur valeur actualisée;
- c) En outre, l'entité doit indiquer le total des paiements minimaux futurs au titre des contrats de location à la date de clôture et leur valeur actualisée pour chacune des périodes suivantes :
 - (i) Au plus tard un an;
 - (ii) Plus d'un an et pas plus de cinq ans au plus; et
 - (iii) Plus de cinq ans;
- d) Les loyers conditionnels comptabilisés en charges au cours de la période;
- e) Le total des paiements minimaux futurs de sous-location qui devraient être reçus au titre des sous-locations non annulables à la date d'établissement des états financiers; et
- f) Une description générale des arrangements de location de matériel du locataire, y compris, mais sans s'y limiter, les éléments suivants:
 - (i) La base sur laquelle le loyer éventuel payable est déterminé;
 - (ii) L'existence et les modalités des options de renouvellement ou d'achat et des clauses d'indexation ; et
 - (iii) Les restrictions imposées par les contrats de location, telles que celles concernant le remboursement de l'excédent, le remboursement des apports en capital, les dividendes ou distributions similaires, la dette supplémentaire et le crédit-bail supplémentaire.

Locataires – Location simple

- a) Le total des paiements minimaux futurs au titre des contrats de location-exploitation non résiliables pour chacune des périodes suivantes :
 - (i) Au plus tard un an;
 - (ii) Plus d'un an et pas plus de cinq ans au plus; et
 - (iii) Plus de cinq ans;
- b) Le total des paiements minimaux futurs de sous-location qui devraient être reçus au titre des sous-locations non annulables à la date d'établissement des états financiers;
- c) Les paiements de location et de sous-location comptabilisés en charges au cours de la période, avec des montants distincts pour les paiements minimaux de location, les loyers conditionnels et les paiements de sous-location; et
- d) Une description générale des principaux contrats de location du locataire, y compris, mais sans s'y limiter, les éléments suivants :
 - (i) La base sur laquelle les loyers conditionnels sont déterminés;
 - (ii) L'existence et les modalités des options de renouvellement ou d'achat et des clauses d'indexation ; et
 - (iii) Les restrictions imposées par les contrats de location, telles que celles concernant le remboursement de l'excédent, le remboursement des apports en capital, les dividendes ou distributions similaires, la dette supplémentaire et le crédit-bail supplémentaire.

Bailleurs – Contrats de location-financement

- a) Un rapprochement entre l'investissement brut total dans le contrat de location à la date de clôture et la valeur actualisée des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date de clôture. En outre, l'entité doit indiquer l'investissement brut dans le contrat de location et la valeur actualisée des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date d'établissement des états financiers, pour chacune des périodes suivantes :
- b) Un rapprochement entre l'investissement brut total dans le contrat de location à la date de clôture et la valeur actualisée des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date de clôture. En outre, l'entité doit indiquer l'investissement brut dans le contrat de location et la valeur actualisée des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date d'établissement des états financiers, pour chacune des périodes suivantes :
 - (i) Au plus tard un an;
 - (ii) Plus d'un an et pas plus de cinq ans au plus; et
 - (iii) Plus de cinq ans;
- c) Revenus financiers non acquis;
- d) Les valeurs résiduelles non garanties revenant au profit du bailleur;
- e) La provision accumulée pour les paiements minimaux irrécouvrables à recevoir;
- f) Les loyers éventuels comptabilisés dans l'état de la performance financière; et
- g) Une description générale des contrats de location de matériel du bailleur.

Bailleurs – Contrats de location simple

- a) Les paiements minimaux futurs au titre des contrats de location-exploitation non résiliables dans l'ensemble et pour chacune des périodes suivantes :
 - (i) Au plus tard un an;
 - (ii) Plus d'un an et pas plus de cinq ans au plus; et
 - (iii) Plus de cinq ans;

- b) Total des loyers conditionnels comptabilisés dans l'état de la performance financière de la période; et
- c) Une description générale des contrats de location du bailleur.

Questions and Discussions

Voilà qui conclut notre module sur les baux. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Questions de révision

Question 1

Laquelle des phrases suivantes décrit le mieux un contrat de location-financement ?

- a) Un bail qui transfère la propriété du bien au locataire à la fin de la durée du bail.
- b) Un contrat de location qui transfère la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif.
- c) Un contrat de location dont la valeur actuelle des paiements minimaux de location correspond au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué.

Question 2

Un locataire loue une pièce d'équipement spécialisée. La durée du bail est de 10 ans et le titre de propriété de l'équipement sera transféré au locataire à la fin de la durée du bail. La durée de vie économique de l'équipement est de 25 ans. La valeur actuelle des paiements minimaux de location s'élève à 97% de la juste valeur de l'équipement.

Le preneur doit-il classer le contrat de location comme un contrat de location-financement ou un contrat de location-exploitation ?

Question 3

La municipalité A conclut un contrat de location-financement pour un camion de pompiers le 1er janvier 20x1. La durée du bail est de cinq ans et à la fin du bail, le titre est transféré à la municipalité A. La durée de vie économique du véhicule est de 7 ans. La juste valeur du camion de pompiers est de 100 000 CU. La valeur actuelle des paiements minimaux de location est également de 100 000 CU. Les paiements de location de 23 740 CU sont effectués le 31 décembre de chaque année. Le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location est de 6%. La municipalité A engage 5 000 CU pour les frais juridiques liés aux négociations de bail.

Quelles écritures comptables la municipalité A enregistrera t-elle en 20x1 ?

Question 4

La municipalité A conclut un contrat de location-financement pour un camion de pompiers le 1er janvier 20x1. La durée du bail est de cinq ans. La juste valeur du camion de pompiers est de 100 000 CU. La valeur actuelle des paiements minimaux de location est également de 100 000 CU. Les paiements de location de 23 740 CU sont effectués le 31 décembre de chaque année. Le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location est de 6%.

Quelles charges d'intérêts la municipalité A comptabilisera-t-elle en 20x1, 20x2, 20x3, 20x4 et 20x5 ?

Quel est le montant du passif impayé au 31 décembre 20x1; 31 décembre 20x2; 31 décembre 20x3; 31 décembre 20x4 et 31 décembre 20x5 ?

Question 5

Le gouvernement B est propriétaire d'un immeuble de bureaux. La valeur comptable du bâtiment et du terrain associé est de 275 000 CU. Le gouvernement B a adopté la méthode du coût comptable des immobilisations corporelles.

Le gouvernement B conclut un bail pour louer le terrain et le bâtiment à une entreprise du secteur privé. Le bail commence le 1er janvier 20x1 et la durée du bail est de 20 ans. À la fin de la période de location, le titre de propriété du terrain et du bâtiment sera transféré à la société.

La juste valeur du terrain et du bâtiment est de 325 000 CU. La société effectue des paiements de location de 25 130 CU par an le 31 décembre. Cela donne un taux d'intérêt implicite de 4,567%.

Quelles écritures comptables la municipalité A fera-t-elle en 20x1 ?

Quelles écritures comptables la municipalité A enregistrera-t-elle en 20x1 ?

Réponses aux questions de révision

Question 1

La meilleure description d'un contrat de location-financement est (b) un contrat de location qui transfère la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif.

Le transfert de propriété à la fin du contrat de location [réponse a)] et la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location équivalant à au moins la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué [réponse c)] sont deux critères utilisés pour déterminer si un contrat de location est un contrat de location-financement. Toutefois, elles ne s'appliqueront pas à tous les contrats de location-financement.

Question 2

Le preneur devra tenir compte de tous les critères spécifiés dans IPSAS 13 pour déterminer s'il s'agit d'un contrat de location-financement ou d'un contrat de location-exploitation:

- a) Le bail transfère la propriété de l'actif au locataire à la fin de la durée du bail.
- b) Le preneur n'a pas la possibilité d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à la juste valeur. Étant donné que le titre de propriété de l'actif sera transféré, ce critère ne s'applique pas.
- c) La durée du bail ne couvre pas la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif. Cependant, le titre de propriété de l'actif sera transféré, de sorte que le locataire tirera les avantages de l'actif pendant la majeure partie de sa vie économique.
- d) La valeur actuelle des paiements minimaux de location correspond au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué.
- e) L'équipement est un bien spécialisé. Il n'est pas certain qu'il soit de nature si spécialisée que seul le locataire puisse l'utiliser sans modifications majeures.
- f) Bien que l'équipement soit un bien spécialisé, il n'est pas clair s'il pourrait facilement être remplacé par un autre bien.

Dans l'ensemble, le contrat de location sera probablement un contrat de location-financement. Les conditions les plus importantes sont que le preneur paiera la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif et obtiendra le titre de propriété de l'actif à la fin de la durée du bail.

Question 3

Au 1er janvier 20x1, la municipalité A comptabilise un actif (camion de pompiers) et un passif locatif connexe. Ceux-ci sont évalués à la juste valeur du camion de pompiers. La municipalité A reconnaît également les frais juridiques comme faisant partie du coût du bien, car il s'agit de coûts directs initiaux du locataire.

Dr Actif (Camion de pompier)	105,000 CU
Cr Passif contrat de location	100,000 CU
Cr Trésorerie/ Banque	5,000 CU

Au 31 décembre 20x1, la municipalité A effectue le premier remboursement du bail. Elle comptabilise les montants suivants pour 20x1 :

- Charges d'intérêt de l'année
(CU 6000: 6% taux d'intérêt implicite x passif en cours de 100,000 CU)
- Réduction du passif locative résultant du remboursement du loyer
(CU 17,740: Remboursement du contrat de 23,740 CU moins les charges d'intérêts de 6,000 CU)
- Amortissement de l'actif (Camion de pompier)
(En supposant un amortissement linéaire, 15,000 CU: Valeur de l'actif 105,000 CU/ 7 ans de durée de vie économique)

L'actif est amorti sur 7 ans (la durée de vie économique de l'actif) plutôt que sur 5 ans (la durée du bail) parce que le titre du camion de pompiers est transféré à la municipalité A à la fin de la durée du bail. La municipalité A bénéficiera de l'utilisation de l'actif pendant toute la durée de vie économique de l'actif.

Dr Charge d'intérêt	6,000 CU
Dr Passif du contrat de location	17,740 CU
Cr Trésorerie/ Banque	23,740 CU
Dr Dotations amortissements	15,000 CU
Cr Actif (Camion de pompier)	15,000 CU

Question 4

Le tableau suivant montre comment les remboursements de location seront répartis chaque année et les mouvements du passif locatif :

	20x1	20x2	20x3	20x4	20x5
Charges d'intérêt	6,000	4,936	3,807	2,611	
Réductions du passif	17,740	18,804	19,933	21,129	
Mouvement du passif					
1er Janvier	0	82,260	63,456	43,523	22,394
Comptabilisations	100,000	0	0	0	0
Réduction	(17,740)	(18,804)	(19,933)	(21,129)	(22,394)
31 Décembre	82,260	63,456	43,523	22,394	0

Question 5

Le bail transfère le titre du terrain et du bâtiment à la société à la fin du bail. La valeur actualisée des paiements minimaux de location correspond à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif. Le gouvernement B comptabilisera donc le contrat de location comme un contrat de location-financement.

Au 1er janvier, 20x1 le gouvernement B reconnaît le terrain et le bâtiment. Il comptabilise une créance locative, évaluée au moment de la comptabilisation de l'investissement net du gouvernement B dans le contrat de location. Comme il n'y a pas de valeur résiduelle non garantie pour le gouvernement B, il s'agit de la valeur actualisée des paiements minimaux de location. La différence entre la valeur comptable du terrain et du bâtiment et le montant à recevoir est comptabilisée comme un gain sur la vente d'immobilisations corporelles.

Dr Créance – Contrat de location	325,000 CU
Cr Terrains et b (décomptabilisation)	275,000 CU
Cr Gain ou perte de l'actif	50,000 CU

Au 31 décembre, le gouvernement B reçoit le premier paiement de location. Il comptabilise les montants suivants pour 20x1 :

1. Intérêts perçus pour l'exercice
(14,843 CU: 4.567% taux d'intérêt implicite x créance en cours de 325,000 CU)
2. Réduction du passif du contrat de location résultant du remboursement
(10,287 CU: Encaissements de loyers de 25,130 CU moins les intérêts perçus de 14,843 CU)

Dr Trésorerie / Banque	25,130 CU
Cr Intérêts perçus	14,843 CU
Cr Créance contrat de location	10,287 CU



Accords de concession de services

IPSAS 32, Accords concession de services: Concédant

IPSAS 32, Accords de concession de services : Le concédant prescrit la comptabilisation des accords de concession de services par le constituant, une entité du secteur public.

Compte tenu des divers types d'accords impliquant des entités des secteurs public et privé, la norme met l'accent sur certains types d'accords de concession de services.

Un accord de concession de services implique un constituant et un exploitant. Un constituant est l'entité qui accorde le droit d'utiliser un actif de concession de services à l'exploitant. Un opérateur est l'entité qui utilise l'actif de concession de services pour fournir des services publics.

Les accords de concession de services impliquent l'utilisation d'un actif pour fournir des services publics. Exemples d'actifs de concession de services : routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, aéroports, installations de distribution d'eau, réseaux d'approvisionnement en énergie et de télécommunication, installations permanentes pour les opérations militaires et autres, et autres actifs corporels ou incorporels non courants utilisés à des fins administratives pour la fourniture de services publics (par exemple, matériel informatique et logiciels).

Si l'actif de concession de services est fourni par l'exploitant, il peut s'agir (i) d'un actif existant ou (ii) il peut être construit, développé ou acquis auprès d'un tiers. Le bien de concession de services peut être fourni par le constituant. Il peut s'agir i) d'un bien existant du constituant ou ii) d'une mise à niveau d'un bien existant. (IPSAS 32, paragraphe 8).

La principale question comptable dans les accords de concession de services est de savoir si le constituant doit comptabiliser un bien concédé de services. La question corollaire est la comptabilisation du crédit lorsque le constituant reconnaît un actif de concession de services.



Accords de concession de services

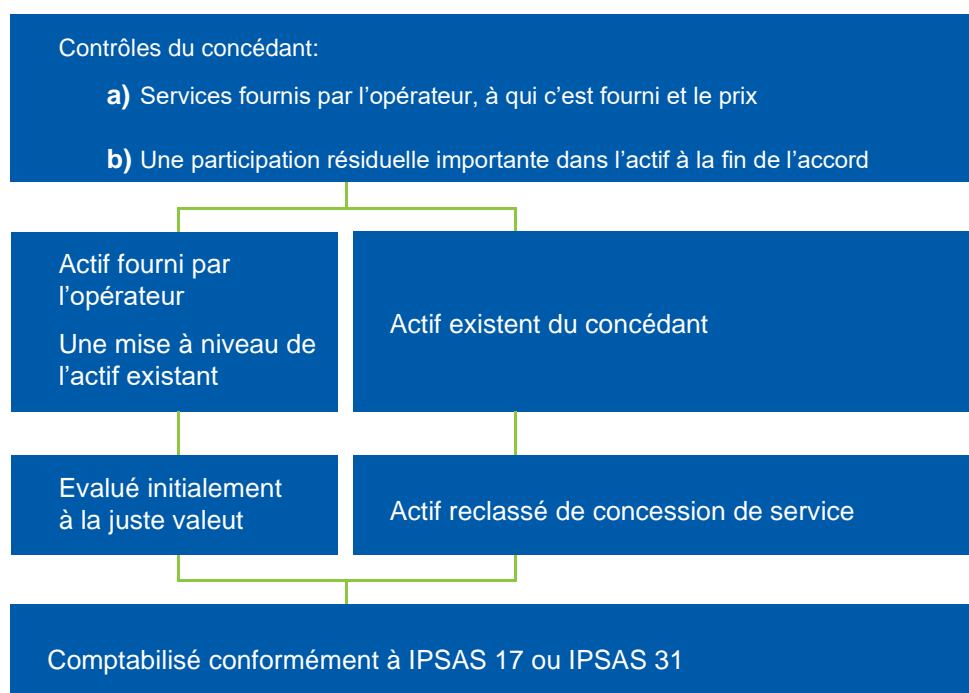
- Un accord contraignant entre un concédant et un opérateur (concessionnaire) dans lequel
 - L'opérateur utilise l'actif concédé pour fournir un service public au nom du concédant pendant une période déterminée; et
 - L'exploitant est rémunéré pour ses services pendant la durée de l'accord de concession de services

Les accords de concession de services sont conclus au moyen d'un arrangement contraignant, qui peut inclure des contrats ou des arrangements similaires qui confèrent des droits et obligations similaires à ceux qui avaient pris la forme d'un contrat. Dans le cadre de l'accord de service de concession, l'exploitant utilise l'actif de concession de services pour fournir des services publics au nom du concédant en échange d'une indemnisation. La compensation pourrait prendre la forme de paiements ou du droit de gagner des revenus auprès d'utilisateurs tiers du service.

Actifs de concession de service - Définition

- Un bien utilisé pour fournir des services publics dans le cadre d'un accord de concession de services qui :
 - Est fourni par l'opérateur :
 - Que l'opérateur construit, développe ou acquiert d'un tiers; ou
 - Qui est un actif existant de l'exploitant, ou
 - Est fourni par le concédant:
 - Est un bien existant pour le concédant, ou
 - Est une mise à niveau d'un bien existant du concédant

Un concédant comptabilise un actif lorsque



En vertu de la norme IPSAS 32, la comptabilisation repose sur la détermination que le constituant a le contrôle des avantages économiques et du potentiel de service de l'actif concédé à des fins de services. Le constituant comptabilise un bien fourni par l'exploitant et une mise à niveau d'un bien existant du constituant comme un bien concédé à une concession de services si:

- a) Le concédant contrôle ou réglemente les services que l'exploitant doit fournir avec le bien, à qui il doit les fournir et à quel prix; et
- b) Le constituant contrôle — par la propriété, le droit bénéficiaire ou autrement — tout intérêt résiduel important sur le bien à la fin de la durée de l'accord.

Il peut y avoir des cas où la condition b) n'est pas remplie, par exemple lorsque l'actif de concession de services est spécialisé et que la durée de l'accord de concession de services peut être équivalente à la durée de vie de l'actif de concession de services. IPSAS 32 s'applique à un actif utilisé dans un accord de concession de services pendant toute sa durée de vie utile (un actif « en totalité de vie ») si les conditions a) sont remplies.

Le concédant évalue initialement l'actif de concession de services fourni par l'exploitant et une mise à niveau d'un bien existant du constituant à sa juste valeur.

Les normes IPSAS 17 et IPSAS 31 exigent l'évaluation initiale d'un actif acquis lors d'une opération de change au prix coûtant, qui est l'équivalent du prix au comptant de l'actif. Pour les opérations de change, le prix de transaction est considéré comme étant la juste valeur.

Le type de compensation échangée entre le concédant et l'exploitant influe sur la manière dont la juste valeur de l'actif concédé est déterminée lors de la comptabilisation initiale. Lorsque des paiements sont effectués par le constituant à l'exploitant, les paiements et autres contreparties exigés par l'accord sont répartis au début de l'accord ou lors d'une réévaluation de l'accord entre ceux pour l'actif de concession de services et ceux pour d'autres éléments de l'accord de concession de services (par exemple, les services d'entretien et d'exploitation).

La juste valeur lors de la comptabilisation initiale de l'actif représente la partie des paiements versés à l'exploitant pour l'actif. L'équivalent du prix au comptant de l'actif de concession de services est la valeur actualisée de la composante de l'actif de concession de services des paiements.

Lorsque les composantes des actifs et des services des paiements effectués dans le cadre d'un accord de concession de services sont indissociables, la juste valeur doit être déterminée à l'aide de techniques d'estimation. Par exemple, un constituant peut estimer les paiements liés au bien par référence à la juste valeur d'un bien comparable. Une autre solution consisterait à estimer la composante de l'actif en estimant les paiements pour les autres composantes de l'accord de concession de services par référence à des accords comparables, puis en déduisant ces paiements du total des paiements effectués au titre de l'accord.

Le constituant peut indemniser l'exploitant pour l'actif de concession de services par d'autres moyens, par exemple en lui accordant le droit de tirer des revenus de tiers utilisateurs de l'actif de concession de services (perception de péages sur une route) ou d'un autre actif générateur de recettes. Un exemple de ce dernier cas pourrait être lorsque l'exploitant a accès aux recettes d'un parking privé adjacent à un hôpital utilisé par le concédant pour traiter des patients publics.

Dans ces cas, le constituant n'encourt pas directement de frais pour l'acquisition du bien de concession de services. Les types de transactions sont des opérations de change non monétaires. Quoi qu'il en soit, le constituant doit initialement évaluer la composante de l'actif à la juste valeur. IPSAS 17 et IPSAS 31, selon qu'il convient, fournissent des indications sur l'évaluation des actifs acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie monétaire. Lorsqu'un actif est acquis au moyen d'une opération sans contrepartie monétaire, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition. L'évaluation à la comptabilisation d'un actif de concession de services à sa juste valeur ne constitue pas une réévaluation selon IPSAS 17 ou IPSAS 31. Les prescriptions de réévaluation énoncées dans IPSAS 17 et IPSAS 31 ne s'appliquent que lorsque le constituant choisit de réévaluer un élément d'immobilisations corporelles au cours des périodes de déclaration ultérieures.

L'accord peut porter sur un bien existant du concédant. Les biens existants du constituant qui sont utilisés dans l'accord de concession de services sont reclassés en biens de concession de services. Ce n'est que lorsque l'accord de concession de services implique la modernisation d'un bien existant du constituant qui entraîne une augmentation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service du bien qu'il est évalué initialement à la juste valeur conformément à IPSAS 32.

Après la comptabilisation initiale ou le reclassement, les actifs faisant l'objet d'une concession de services sont comptabilisés conformément à la norme IPSAS 17, Immobilisations corporelles ou à la norme IPSAS 31, Actifs incorporels, selon le cas.

IPSAS 17 et IPSAS 31 devront être référencées pour:

- a) la décomptabilisation de l'actif (par exemple, lorsque l'actif est transféré à l'exploitant de manière permanente);
- b) les critères de comptabilisation lorsqu'un actif de concession de services est construit ou développé sur une période prolongée;
- c) l'évaluation lorsqu'il s'agit d'un échange d'actifs sans contrepartie monétaire;
- d) l'évaluation après la comptabilisation initiale;
- e) les composantes de l'actif;
- f) dépréciations/amortissements; et
- g) les informations à fournir.

Les actifs des concessions de services sont présentés dans la catégorie pertinente d'actifs conformément à IPSAS 17 et IPSAS 31. Ils peuvent également être déclarés avec d'autres actifs de concession de services lorsque les accords de concession de services sont déclarés sous forme agrégée. Par exemple, aux fins d'IPSAS 17, un pont à péage peut être inclus dans la même classe que les autres ponts. Aux fins des obligations d'information énoncées dans la norme IPSAS 32, le pont à péage peut être inclus dans les accords de concession de services déclarés globalement en tant que routes à péage.

Après la comptabilisation initiale, IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie, et IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie, sont également appliquées pour déterminer s'il existe des indications qu'un actif de concession de services est déprécié.

Actif de concession de service d'une ville

Paiements de l'accord de concession de services pour le traitement des eaux usées

	Mensuel	Total Annuel	Valeur Actuelle
Composantes du capital	130 CU	1, 560 CU	15, 500 CU
Exploitation et maintenance	99 CU	1, 188 CU	11, 731 CU
Total	229 CU	2, 748 CU	27, 231 CU

1. Comment l'installation du service de traitement des eaux usées est-elle évaluée par la ville? Expliquer
2. Votre réponse serait-elle différente si les paiements n'étaient pas séparés entre les composantes ? Expliquer

En prenant la décision d'utiliser une entente de concession de services ou une approche d'approvisionnement traditionnelle et d'exploiter l'installation de traitement des déchets à l'interne, la ville a fait la comparaison de coûts suivants:

Description	Accord de concession de services			Interne
	Paiement mensuel (000s CU)	Montant total (000s CU)	Valeur actuelle (000s CU)	Valeur actuelle (000s CU)
Coût du capital (Juste valeur)	130	1,560	15,500	18,200
Exploitation	99	1,188	11,731	21,500
Total	229	2,748	27,231	39,700

*Le taux d'actualisation est de 8,12 %. Il s'agit du coût moyen pondéré du capital estimé par le secteur privé pour des projets ayant une envergure, un type d'entreprise et un profil de risque comparables.

Réponses:

1. Un actif de concession de services admissible à la reconnaissance est évalué à son coût. Le coût d'un actif de concession de services est l'équivalent du prix au comptant. Lorsque des paiements sont effectués par le concédant à l'exploitant, la juste valeur lors de la comptabilisation initiale du bien représente la partie des paiements versés à l'exploitant pour le bien. L'équivalent du prix au comptant de l'actif de concession de services est la valeur actualisée de la composante des paiements pour l'actif de concession de services. La Ville reconnaît un actif de concession de services à 15 500 CU. Les paiements de fonctionnement et d'entretien sont comptabilisés à titre de charges lorsqu'ils sont payés par la Ville.
2. Non. Lorsque les composantes des actifs et des services des paiements effectués dans le cadre d'un accord de concession de services sont indissociables, la juste valeur doit être déterminée à l'aide de techniques d'estimation. La Ville peut estimer les paiements liés à l'actif en fonction de la juste valeur d'un bien comparable. Par ailleurs, la Ville peut revenir à la composante des actifs en estimant les paiements pour le fonctionnement et l'entretien, puis en déduisant ces paiements du total des paiements.

Lorsque le constituant comptabilise un actif concessionné de services fourni par l'exploitant ou qui est une mise à niveau d'un bien existant, il comptabilise également un passif. Le constituant a l'obligation, en vertu de l'arrangement contraignant, d'indemniser l'exploitant pour son contrôle d'un actif de concession de services. Le passif comptabilisé est initialement évalué au même montant que l'actif de la concession de services, ajusté, le cas échéant, du montant de toute autre contrepartie (par exemple, en espèces) du constituant à l'exploitant, ou de l'exploitant au constituant.

Comptabilisation des passifs



La nature du passif comptabilisé est fondée sur la nature de la contrepartie échangée entre le constituant et l'exploitant. Lorsque le constituant indemnise l'exploitant pour l'actif de concession de services en effectuant des paiements à l'exploitant, il s'agit d'un passif financier et le modèle du « passif financier » est utilisé pour l'évaluer. Lorsque le constituant indemnise l'exploitant en lui accordant le droit de percevoir des recettes auprès de tiers utilisateurs de l'actif de concession de services ou l'accès à un autre actif générateur de recettes, le passif est évalué à l'aide du « modèle d'octroi de droits ».

Modèle du passif financier

Lorsque le concédant a l'obligation inconditionnelle de verser un montant déterminé de liquidités ou un autre actif financier à l'exploitant pour la construction, le développement, l'acquisition ou la modernisation d'un actif de concession de services, il prend en compte le passif comptabilisé comme un passif financier. De même, le concédant a un passif financier s'il a garanti de payer à l'exploitant l'écart entre les montants reçus par l'exploitant des utilisateurs du service et les montants spécifiés ou déterminables. Les exigences des normes IPSAS 28, IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si cette norme a été adoptée) et IPSAS 30 s'appliquent au passif financier comptabilisé.

Les paiements versés à l'exploitant sont répartis en fonction de leur substance sous la forme d'une réduction du passif comptabilisé, d'une charge financière imputée et de frais pour les services fournis par l'exploitant. Les frais financiers et les frais pour les services fournis par l'exploitant sont comptabilisés en charges.

Octroi d'un droit au modèle d'opérateur

Selon ce modèle, le constituant n'a pas l'obligation inconditionnelle de payer comptant ou un autre actif financier à l'exploitant. Étant donné que la comptabilisation de l'actif de concession de services entraîne une augmentation de l'actif net ou des capitaux propres du concédant, le crédit représente des produits. L'accord de concession de services est une opération avec contrepartie directe dans laquelle le constituant a reçu un actif de concession de services en échange de l'octroi d'un droit (une licence) à l'opérateur de facturer aux tiers utilisateurs du service public qu'il fournit pour le compte du constituant, ou l'accès à un autre actif générateur de revenus. Par conséquent, l'échange est comptabilisé comme une opération génératrice de recettes par le concédant. Étant donné que le droit accordé à l'exploitant est effectif pour la durée de l'accord de concession de services, le constituant ne comptabilise pas immédiatement les produits provenant de l'échange.

Au lieu de cela, tant que les critères de comptabilisation des produits n'ont pas été remplis, le constituant comptabilise un passif équivalent à la partie non acquise des recettes provenant de l'échange de biens entre le constituant et l'exploitant. Le montant initialement comptabilisé est toujours évalué au même montant que l'actif de la concession de services, ajusté du montant de toute autre contrepartie (par exemple, espèces) échangée.

Le concédant comptabilise les produits et réduit le passif en fonction de la substance économique de l'accord de concession de services. C'est-à-dire que les revenus gagnés sont comptabilisés sur la durée de l'accord de concession de services.

Accords divisés

Il peut arriver que le constituant paie l'actif de la concession de services en partie en assumant une responsabilité financière et en partie en accordant un droit à l'exploitant. Le montant initialement comptabilisé pour le passif total est évalué au même montant que l'actif de la concession de services, ajusté par le montant de toute autre contrepartie (par exemple, espèces) échangée. Cependant, il est nécessaire de comptabiliser séparément chaque partie du passif total.

Responsabilité de la ville

Scénario:

La Ville de n'importe où (concedant) a conclu un accord de concession de services dans le cadre duquel elle effectue un flux prédéterminé de paiements à une entité du secteur privé (exploitant) pour le traitement des eaux usées. Les paiements ont été répartis dans l'accord de concession de services entre les composantes d'équipement et de service. La durée de l'accord est de 21 ans à compter de la date de mise en service. Les paiements commencent au cours du premier mois de la deuxième année, lorsque l'actif de concession de services est mis en service et reçoit les eaux usées. Aucun paiement n'est dû pendant la construction de l'actif de concession de services.

Accord de concession de services pour le traitement des eaux usées

Paiements de l'accord

	Paiements		Valeur actuelle	
	Mensuel	Annuel	Début Année 2	Fin Année 2
Composantes du Capital	130 CU	1,560 CU	15,500 CU	15,196 CU
Exploitation et maintenance	99 CU	1,188 CU		
Total	229 CU	2,748 CU		

*Le taux d'actualisation est de 8,11 %. Il s'agit du coût moyen pondéré du capital estimé par le secteur privé pour des projets ayant une envergure, un type d'entreprise et un profil de risque comparables

Questions:

1. À l'aide des informations contenues dans le tableau, quelles écritures sont passées pour enregistrer l'actif et le passif de la concession de services ?
2. Quelles sont les écritures passées pour répartir les paiements effectués au cours de l'année 2 ? Expliquer

Réponses:

1. Écritures pour enregistrer l'actif de la concession de services à compter de l'année 2 lorsqu'il est en service et reçoit des eaux usées pour traitement conformément aux conditions de l'accord de concession de services. Aucun paiement n'est effectué par la Ville pendant la construction

	Debit (000s CU)	Credit (000s CU)
Actif de concession de services (catégorie distincte selon IPSAS 17)		
(VA) des séries prédéterminées de paiements allouées à la composante capital	15,500	
Passif financier de la concession de services (évalué au même montant que l'actif de concession de services)		15,500

2. Écritures pour répartir la série de paiements prédéterminés effectués au cours de l'année 2 de l'accord de concession de services

	Debit (000s CU)	Credit (000s CU)
Passif financier (partie qui réduit le passif = 15,500 CU – 15,196 CU)	304	
Charges financières (composantes du capital moins la réduction du passif 1, 560 CU – 304 CU) (=15,500 CU x 8.11%)	1,256	
Trésorerie		1,560
Charge d'exploitation	1,188	
Trésorerie		1,188



Autres questions

- Autres passifs, engagements, passifs éventuels et actifs éventuels
-
- Autres produits
 - Paiements versés par l'opérateur au concédant (loyer, paiements initiaux, flux de paiements et autres contreparties)
 - Dispositions relatives au partage des produits
- Se référer au Guide d'application à IPSAS 32

Les questions ci-après peuvent nécessiter une référence directe à IPSAS 32 et à d'autres IPSAS pertinentes.

Autres passifs, engagements, passifs éventuels et actifs éventuels

Les accords de concession de services peuvent inclure diverses formes de garanties financières ou de bonne exécution. Certaines garanties faites par un constituant peuvent répondre à la définition d'un contrat de garantie financière. Le constituant applique les normes IPSAS 28, IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si la présente norme a été adoptée) et IPSAS 30 pour comptabiliser la garantie. Les garanties et engagements qui ne satisfont pas aux exigences des normes IPSAS 28 et IPSAS 29 (ou IPSAS 41) relatives aux contrats de garantie financière ou qui ne sont pas des contrats d'assurance sont comptabilisés conformément à IPSAS 19.

Les accords de concession de services peuvent inclure diverses formes de garanties financières ou de performance

Autres produits

L'exploitant peut indemniser le concédant pour l'accès à l'actif de concession de services par une série d'entrées de ressources prédéterminées. L'indemnisation, en plus de l'actif de concession de services, peut prendre la forme d'un loyer, de paiements initiaux, d'un flux de paiements, d'une réduction de la série de paiements à effectuer par le constituant ou d'une autre contrepartie. Il peut y avoir une disposition de partage des produits dans l'entente avec l'exploitant.

Le concédant comptabilise généralement ces paiements conformément à IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe. Le moment de la constatation des produits est déterminé par les modalités de l'accord de concession de services.



Présentation et informations à fournir

- Une description et les modalités importantes de l'accord
- La nature et étendue des droits découlant de l'accord
- Valeur comptable des actifs des concessions de services
- Obligations de fournir aux opérateurs l'accès aux actifs de concession de services
- Modifications apportées à un accord
- Informations requises par d'autres IPSAS

La présentation des informations contenues dans les états financiers doit être conforme à IPSAS 1, Présentation des états financiers. Par exemple, les frais financiers déterminés selon IPSAS 32 sont inclus dans les charges financières dont IPSAS 1 exige qu'elles soient présentées séparément dans l'état de la performance financière.

Tous les aspects d'un accord de concession de services sont pris en compte pour déterminer les informations appropriées dans les notes. Au minimum, le constituant devrait indiquer:

- a) Une description de l'accord;
- b) les modalités importantes de l'entente qui peuvent avoir une incidence sur le montant, le calendrier et la certitude des flux de trésorerie futurs;
- c) La nature et l'étendue des droits découlant de l'accord de concession de services, la valeur comptable des actifs de concession de services, les obligations de fournir à l'exploitant l'accès aux actifs de concession de services ou à d'autres actifs générateurs de revenus; et
- d) Modifications apportées à un accord au cours de la période considérée.

Les informations fournies individuellement pour chaque accord de concession de services importants ou, globalement, pour les accords de concession de services portant sur des services de nature similaire (par exemple, les services de péage, de télécommunications ou de traitement de l'eau).

Le concédant applique également les exigences pertinentes en matière de présentation et d'information dans d'autres IPSAS en ce qui concerne les actifs, les passifs, les produits et les charges comptabilisés dans IPSAS 32.

Questions et Discussions

Ceci qui conclut notre module sur les baux. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Questions de révision

Question 1

Un gouvernement planifie depuis un certain nombre d'années une grande autoroute pour contourner une grande région métropolitaine. Elle a acquis le droit de passage, mais le processus normal du gouvernement pour la construction de routes n'a pas été possible en raison de ses contraintes financières. Elle a conclu un bail de 99 ans sur l'emprise avec un consortium d'entreprises privées qui concevraient et financeraient l'exploitation et l'entretien de la route. L'accord a donné au consortium un contrôle illimité sur l'autoroute et ses péages.

Pour répondre aux volumes de trafic, le consortium a la capacité d'étendre l'autoroute et d'augmenter les tarifs de péage sans consulter d'abord le gouvernement. L'arrangement, bien qu'il permette au gouvernement de construire un système de transport léger le long de l'emprise, l'empêche de construire des autoroutes à proximité qui pourraient potentiellement concurrencer le consortium.

L'arrangement est-il un accord de concession de services ? Expliquer.

Question 2

Une municipalité (le concédant) a conclu l'entente de concession de services pour son installation de traitement des eaux usées le 1er janvier 20X0. En vertu de l'entente, l'exploitant fournira des services d'eaux usées au public pendant 20 ans, pour lesquels la municipalité paiera l'exploitant. L'installation de traitement des eaux usées sera transférée à la municipalité à la fin de l'entente de concession de services de 20 ans. La durée de vie utile prévue de l'installation est de 40 ans. La municipalité mesure les immobilisations corporelles à l'aide du modèle de coût.

Les paiements doivent être effectués annuellement, à la fin de chaque année. Le paiement annuel total est de 90 000 CU.

Le paiement annuel est un paiement unique couvrant le remboursement du passif de l'immobilisation, des frais financiers et des services fournis par l'exploitant. Les éléments individuels ne sont pas identifiés séparément.

La municipalité ne connaît pas la juste valeur de l'installation. Toutefois, la municipalité pourrait acheter les services fournis dans le cadre de l'entente de concession de services pour 14 515 CU par an. Le coût d'emprunt différentiel de la municipalité est de 6,995 %

- a) Comment la municipalité devrait-elle évaluer l'installation de traitement des eaux usées lors de la comptabilisation initiale ?
- b) Quels montants la municipalité inclurait-elle dans son état de la situation financière au 31 décembre 20X0 pour :
 - (i) Le bien de l'installation de traitement des eaux usées: et
 - (ii) Le passif connexe ?
- c) Quelles dépenses la municipalité comptabiliserait-elle dans son état de la performance financière de 20X0 à l'égard de l'accord de concession de services ?

Réponses aux questions de révision

Question 1

L'accord implique l'utilisation d'un actif pour fournir des services publics. L'opérateur utilise le bien pour fournir des services publics au nom du concédant en échange d'une compensation sous la forme d'une concession du droit de percevoir des revenus auprès d'utilisateurs tiers du service.

Ce qui distingue un accord de concession de services dans le champ d'application d'IPSAS 32 des autres accords, c'est la notion de contrôle de l'actif. Les accords qui ne relèvent pas du champ d'application d'IPSAS 32 sont ceux qui concernent des composantes de service lorsque le bien n'est pas contrôlé par le constituant. IPSAS 32 s'applique lorsque le constituant:

- a) contrôle ou régule les services fournis par l'exploitant, et
- b) contrôle tout intérêt résiduel significatif dans l'actif de la concession de services à la fin de la durée de l'accord.

Dans ce cas, le gouvernement ne remplit aucune de ces conditions. L'accord a donné au consortium un contrôle illimité sur l'autoroute et ses péages. Il n'y a pas d'intérêt significatif dans l'actif de concession de services. Bien que l'on s'attende à ce que le consortium entretienne l'autoroute pendant toute la durée de l'entente, celle-ci dépasse la durée de vie prévue de l'actif. Le consortium entretient et étend l'actif grâce aux revenus de péage qu'il contrôle.

Question 2

- a) La municipalité devrait comptabiliser l'actif de l'installation de traitement des eaux usées à sa juste valeur. Comme il ne connaît pas la juste valeur de l'actif, il devra l'estimer à partir des informations dont il dispose.

Le paiement annuel qu'il est tenu d'effectuer est de 90 000 CU. La municipalité sait que la juste valeur des services fournis en vertu de l'entente de concession de services est de 14 515 CU. Il s'ensuit que le paiement restant de 75 485 CU concerne le remboursement du passif et des frais financiers connexes. En utilisant son coût d'emprunt différentiel de 6,995 %, la municipalité peut calculer la valeur actualisée nette de 20 paiements annuels de 75 485 CU. La valeur actualisée nette de ces 20 paiements annuels de 75 485 CU en utilisant un taux d'actualisation de 6,995 % est de 800 000 CU. La municipalité évalue donc l'actif de l'installation de traitement des eaux usées à 800 000 CU lors de la reconnaissance initiale. La municipalité comptabilisera également un passif du même montant.

Astuce : la valeur actualisée nette peut être calculée dans une feuille de calcul à l'aide de la fonction VAN.

- b) (i) Lors de la reconnaissance initiale, la municipalité évalue l'actif de l'installation de traitement des eaux usées à 800 000 CU. L'actif a une durée de vie prévue de 40 ans. En supposant une dépréciation linéaire, la municipalité comptabilisera l'amortissement de 20 000 CU en 20X0. La valeur comptable de l'actif sera donc de 780 000 CU au 31 décembre 20X0.

(ii) Lors de la comptabilisation initiale, la municipalité évalue le passif connexe à 800 000 CU. D'après la réponse à la partie a) ci-dessus, la municipalité sait que 75 485 CU du paiement effectué en 20X0 se rapportent à la dépense de financement et à la réduction du passif. Les frais de financement sont calculés à 55 960 CU (800 000 CU x 6,995%). Par conséquent, la réduction du passif est l'élément restant du paiement, soit 19 525 CU.

- c) La municipalité comptabilisera trois charges distinctes dans 20X0 à l'égard de l'entente de concession de services :

	UC
Amortissement (calculé à la partie b)(i) de la présente réponse)	20,000
Charges de financement (calculés à la partie b)(ii) de la présente réponse)	55,960
Coût des services fournis (juste valeur des services fournis comme indiqué dans la question)	14,515
TOTAL	90,475



Stocks

Stocks IPSAS 12

Définition

- Matériaux ou fournitures destinés à être
 - Consommés dans un processus de production
 - Consommés ou distribués dans la prestation de services
- Articles détenus pour la vente ou la distribution dans le cours normal des opérations (produits finis, terrains détenus pour la vente)
- Travaux en cours

Les stocks sont des actifs:

- a) Sous forme de matériaux ou de fournitures à consommer dans le processus de production;
- b) Sous forme de matériel ou de fournitures à consommer ou à distribuer dans le cadre de la prestation de services (par exemple, des livres éducatifs produits par une autorité sanitaire pour être donnés aux écoles ou du matériel pédagogique ou de formation);
- c) Détenus en vue de la vente ou de la distribution dans le cours normal des opérations, y compris les terres et autres biens détenus en vue de la vente; ou
- d) En cours de production pour la vente ou la distribution.

Dans certaines entités du secteur public, les stocks porteront sur la fourniture de services plutôt que sur des biens achetés et détenus pour la revente ou des biens fabriqués pour la vente. Dans ces cas, les stocks sont susceptibles d'être une accumulation de coûts de travail en cours pour chaque étape de la prestation de services.

Exemples de stocks

- Les exemples courants d'inventaires dans le secteur public sont les suivants :
 - Stocks militaires (p. ex., munitions, missiles, roquettes et bombes)
 - Consommables
 - Produits finis
 - Terrains et biens détenus en vue de la vente
 - Matériel d'entretien
 - Pièces détachées
 - Stocks stratégiques tels que les réserves d'énergie
 - Stocks de timbres postaux et de devises non utilisés
 - Travaux en cours

Les stocks typiques des organismes du secteur public englobent les biens achetés et détenus en vue de la revente, y compris, par exemple, les marchandises achetées par une entité et détenues en vue de la revente, ou les terrains et autres biens détenus en vue de la vente. Dans de nombreuses entités du secteur public, les stocks porteront sur la fourniture de services plutôt que sur des biens achetés et détenus pour la revente ou des biens fabriqués pour la vente. Dans une moindre mesure, les stocks dans le secteur public peuvent inclure des matières et des fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production.

Les entités du secteur public peuvent détenir des biens achetés ou produits par une entité, qui sont destinés à être distribués à d'autres parties gratuitement ou à un prix symbolique, par exemple, des livres éducatifs produits par une autorité sanitaire pour être donnés aux écoles. Dans le cas d'un fournisseur de services, les stocks comprennent les coûts du service, pour lesquels l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits connexes.



Evaluation

- Le plus faible du coût et de la valeur de réalisation nette (sauf dans les cas ci-dessous)
- Juste valeur lorsqu'elle est acquise dans le cadre d'une opération
- Le plus faible du coût et du coût de remplacement courant lorsqu'ils sont détenus pour la distribution ou la consommation dans la production de biens à distribuer gratuitement ou à un coût nominal

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

Le coût des stocks comprend tous les coûts d'achat, les coûts de conversion et les autres coûts engagés pour amener les stocks à leur emplacement et à leur état actuels.

Les coûts des stocks achetés comprennent a) le prix d'achat, b) les droits d'importation et autres taxes (autres que ceux que l'entité peut recouvrer ultérieurement auprès des autorités fiscales) et c) les frais de transport, de manutention et autres directement imputables à l'acquisition de biens, de matériaux et de fournitures. Les escomptes commerciaux, les rabais et autres articles similaires sont déduits dans la détermination des coûts d'achat.

Le coût des stocks manufacturés comprend les coûts directement liés aux unités de production, y compris les frais généraux de production fixes et variables directement imputables.

IPSAS 12 fournit des indications sur le coût de la conversion (stocks manufacturés). Les coûts comprennent les coûts directement liés aux unités de production, tels que la main-d'œuvre directe et l'allocation des frais généraux de production fixes et variables. L'orientation est complexe et dépasse la portée de cette formation. Il serait rare que des entités du secteur public participent à la fabrication. Les participants des entités impliquées dans la fabrication sont invités à se référer directement à IPSAS 12 pour plus d'informations.

Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont engagés pour ramener les stocks à leur emplacement et à leur état actuels. Les coûts normalement exclus sont les coûts de stockage, les frais généraux administratifs, les coûts de vente et les coûts d'emprunt. Ils sont comptabilisés comme charges dans la période au cours de laquelle ils sont engagés. IPSAS 5, Coûts d'emprunt, identifie les circonstances limitées dans lesquelles les coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks.

Une entité peut acheter des stocks à des conditions de règlement différé. Lorsque le dispositif contient effectivement un élément de financement, cet élément, par exemple une différence entre le prix d'achat pour les conditions normales de crédit et le montant payé, est comptabilisé comme charge d'intérêts sur la période du financement.

Le coût des terrains détenus en vue de la vente comprend la répartition des coûts, fixes et variables, engagés dans l'aménagement de terrains non aménagés destinés à la vente en propriétés foncières résidentielles ou commerciales. Ces coûts pourraient inclure les coûts liés à l'aménagement paysager, au drainage, à la pose de tuyaux pour le raccordement des services publics, etc. Il peut inclure des coûts d'emprunt lorsque l'aménagement nécessite une période de temps considérable pour le mettre en état de vente.

La valeur de réalisation nette désigne le montant net qu'une entité s'attend à réaliser de la vente de stocks dans le cours normal de ses activités. La valeur de réalisation nette est le prix de vente estimé dans le cours normal des opérations, moins les coûts d'achèvement estimés et les coûts estimés nécessaires pour effectuer la vente, l'échange ou la distribution. La valeur de réalisation nette des stocks peut ne pas être égale à la juste valeur moins les coûts de vente.

La dépréciation des stocks en deçà du coût par rapport à la valeur nette de réalisation est conforme à l'opinion selon laquelle les actifs ne doivent pas être comptabilisés au-delà des avantages économiques futurs ou du potentiel de service que l'on s'attend à réaliser grâce à leur vente, échange, distribution ou utilisation.

Le coût des stocks peut ne pas être récupérable si ces stocks sont endommagés, s'ils sont devenus totalement ou partiellement obsolètes ou si leurs prix de vente ont baissé. La valeur de réalisation nette est une valeur spécifique à l'entité.

Si les stocks sont dépréciés à la valeur nette de réalisation, une nouvelle évaluation est faite de la valeur nette de réalisation pour chaque période subséquente. Lorsque les circonstances qui faisaient auparavant en sorte que les stocks étaient dépréciés en deçà du coût n'existent plus, ou lorsqu'il existe des preuves évidentes d'une augmentation de la valeur de réalisation nette en raison de l'évolution de la situation économique, le montant de la dépréciation est inversé (c.-à-d. que la reprise est limitée au montant de la dépréciation initiale) de sorte que la nouvelle valeur comptable correspond au moindre du coût et de la valeur de réalisation nette révisée.

Le montant de toute dépréciation de stocks et de toutes les pertes de stocks est comptabilisé comme une charge dans la période où la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise de dépréciation de stocks est comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé comme une charge au cours de la période au cours de laquelle la reprise a lieu.

Dans les opérations d'échange, une entité acquerrait des articles en stock et donnerait directement une valeur approximativement égale (principalement sous forme d'espèces, de biens, de services ou d'utilisation d'actifs) à une autre entité en échange. La contrepartie échangée est présumée se rapprocher de la juste valeur des stocks.

En revanche, dans une opération sans échange, une entité recevrait des articles en stock sans donner directement une valeur approximativement égale en échange. Par exemple, un organisme d'aide internationale peut faire don de fournitures médicales à un hôpital public à la suite d'une catastrophe naturelle. Voir IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe et IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) pour en savoir plus sur les opérations de change par rapport aux opérations hors contrepartie.

Dans de telles circonstances, le coût des stocks est leur juste valeur à la date à laquelle ils sont acquis. La juste valeur reflète le montant pour lequel le même inventaire pourrait être échangé entre des acheteurs et des vendeurs bien informés et consentants sur le marché.

Les stocks sont évalués au moindre du coût et du coût de remplacement actuel lorsqu'ils sont détenus pour :

- a) Distribution gratuite ou à titre symbolique; ou
- b) Consommation dans le processus de production de biens à distribuer gratuitement ou à titre symbolique.

Une entité du secteur public peut détenir des stocks de biens qu'elle a l'intention de distribuer gratuitement ou pour un montant nominal. Par exemple, un gouvernement peut avoir un inventaire de matériel didactique ou de cours de formation qu'il a l'intention de distribuer gratuitement. Dans ces cas, les avantages économiques futurs ou le potentiel de service du stock aux fins de l'information financière sont reflétés par le montant que l'entité devrait payer pour acquérir les avantages économiques ou le potentiel de service si cela était nécessaire pour atteindre les objectifs de l'entité.

Le coût actuel a déjà été défini comme le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui devrait être payé si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement. Le coût de remplacement actuel est le coût que l'entité engagerait pour acquérir l'actif à la date de clôture.

Si ces stocks ne peuvent pas être acquis sur le marché, une estimation du coût de remplacement devra être faite.

Certaines entités du secteur public participent à la prestation de services au fil du temps. Les produits tirés de ces transactions sont comptabilisés par référence au stade d'achèvement de la transaction à la date de clôture. Parmi les exemples de services rendus par des entités du secteur public pour lesquels des recettes sont généralement perçues en échange, mentionnons la fourniture de logements, la gestion d'installations d'approvisionnement en eau, la gestion de routes à péage, le traitement d'affaires judiciaires, la recherche scientifique et technologique et la gestion des paiements de transfert. Certains contrats de prestation de services sont directement liés à des contrats de construction, par exemple ceux de gestionnaires de projet et d'architectes. (Des indications sur la comptabilisation des produits figurent dans la norme IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*).

Les stocks de ces entités de services du secteur public porteront sur la prestation de services plutôt que sur des biens achetés et détenus pour la revente ou des biens fabriqués pour la vente.

Les inventaires seront constitués des coûts cumulés associés à un service qui peut être fourni sur une longue période ou par étapes. Les stocks des travaux en cours comprennent les coûts du service pour lesquels l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits connexes. C'est-à-dire que l'entité de service public peut accumuler les coûts associés aux travaux en cours avant la facturation.

Dans la mesure où les fournisseurs de services ont des stocks, ils les mesurent au coût de leur production. Ces coûts comprennent principalement les coûts de main-d'œuvre et autres coûts du personnel directement engagé dans la prestation du service, y compris le personnel de supervision et les frais généraux attribuables.

Les coûts de main-d'œuvre non engagés dans la fourniture du service ne sont pas inclus. Par exemple, les coûts de main-d'œuvre et autres coûts liés aux ventes et au personnel administratif général ne sont pas inclus, mais sont comptabilisés comme des dépenses dans la période au cours de laquelle ils sont engagés. Le coût des stocks d'un fournisseur de services n'inclut pas les marges excédentaires des frais généraux non attribuables (par exemple, les frais généraux administratifs) qui sont souvent pris en compte dans les prix facturés par les fournisseurs de services.

Les composantes du coût – Exemple 1

- Une entité qui maintient un stock de lubrifiant effectue la transaction suivante
 - Achat = 10,000 litres @ 5.00 CU/litre
 - Consigne du conteneur = 1,000 CU
 - TVA (remboursable) = 10%
 - Expédition et manutention = 1,500 CU
 - Remise fournisseur = 5% sur les commandes de 1000 litres et plus
- Quel est le coût du stock ? Expliquer

Réponse:

Description	Calcul	Total
Coût du lubrifiant	10,000ltrs* 5.00 CU	50,000 CU
Moins rabais du fournisseur	50,000 CU*5%	2,500 CU
Sous-total		47,500 CU
Expédition et manutention		1,500 CU
Coût Total		49,000 CU

La consigne du conteneur et la taxe sur la valeur ajoutée remboursable ne sont pas incluses dans le coût.

Coût des composantes - Exemple 2

- À la fin de l'exercice, un gouvernement dispose d'un stock de brochures éducatives sur les soins de santé préventifs, imprimées à l'interne, qu'il a l'intention de distribuer gratuitement aux citoyens dans le cadre d'une campagne visant à réduire la dépendance des citoyens à l'égard du système de soins de santé. À la fin de l'exercice, il évalue les stocks au coût, y compris la main-d'œuvre directe, les matériaux et les frais généraux fixes et variables attribuables.
- Est-ce la bonne évaluation ? Expliquer

Réponse:

La valorisation proposée des stocks au coût, y compris la main-d'œuvre directe et les frais généraux de production fixes et variables directement imputables, peut ne pas être correcte. Les dépliants seront distribués gratuitement. Les stocks sont évalués au plus faible du coût et du coût de remplacement courant lorsqu'ils sont détenus pour distribution gratuite ou moyennant un coût symbolique.

Le coût de remplacement actuel est le coût que l'entité engagerait pour acquérir l'actif à la date de clôture. Le gouvernement devrait comparer le coût de remplacement actuel à son coût de production pour déterminer la valeur appropriée.

Méthodes de détermination des coûts de stocks

- Les stocks comprennent
 - Les articles ou biens et services uniques produits et séparés pour des projets spécifiques doivent être évalués individuellement
 - Grand nombre d'articles interchangeables évalués à l'aide des méthodes FIFO ou de coût moyen pondéré
- Appliquer la méthode de calcul des coûts de manière cohérente

Le coût des stocks d'articles qui ne sont pas habituellement interchangeables et des biens ou services produits et séparés pour des projets particuliers devrait être attribué en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.

Lorsqu'il y a un grand nombre d'articles en stock qui sont habituellement interchangeables, les coûts devraient être attribués à l'aide des formules du premier entré, premier sorti (FIFO) ou du coût moyen pondéré.

La formule FIFO suppose que les articles en stock qui ont été achetés en premier sont consommés, transférés ou vendus en premier, et que, par conséquent, les articles restant en stock à la fin de la période sont ceux qui ont été achetés ou produits le plus récemment.

Selon la formule du coût moyen pondéré, le coût de chaque article est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût d'articles similaires au début d'une période et du coût d'articles similaires achetés ou produits au cours de la période.

La formule de calcul des coûts devrait être appliquée uniformément à tous les stocks ayant une nature et une utilisation similaires à celles de l'entité. Pour les stocks de nature ou d'utilisation différentes, des formules de coûts différentes peuvent être justifiées.

Exercice sur l'évaluation

Un gouvernement utilise la méthode de la moyenne pondérée pour son inventaire des réserves d'énergie. Il n'y a pas de frais pour la vente, l'échange ou la distribution. À la fin de l'exercice, les parts se négocient à 20 CU.

	Quantité	CU
Stock début de période	100	2,000
Achats de la période	50	1,750
Coût de stockage		500
Stock fin de période	150	????

Quelle est la valeur de l'inventaire à la fin de la période ? Expliquer

Réponse:

	Calcul	CU
Inventaire au prix coûtant à la fin de l'exercice	Coût moyen pondéré du stock à la clôture 150 unités*25 CU	3,750
Valeur nette de réalisation à la fin de l'exercice	150 unités @ 20 CU	3,000
Valeur du stock à la fin de l'exercice	Le moindre du coût ou de la Valeur nette de réalisation	3,000
Dépréciation de la valeur nette de réalisation par le biais de l'excédent ou du déficit	Coût 3, 750 CU -Valeur nette de réalisation 3, 000 CU	750

Selon la formule du coût moyen pondéré, le coût de chaque article est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût d'articles similaires au début d'une période et du coût d'articles similaires achetés ou produits au cours de la période. Les coûts normalement exclus sont les coûts de stockage, les frais généraux administratifs, les coûts de vente et les coûts d'emprunt. Les stocks sont évalués au moindre du coût et de la valeur nette de réalisation. La valeur de réalisation nette est le prix de vente estimé dans le cours normal des opérations, moins les coûts d'achèvement estimés et les coûts estimés nécessaires pour effectuer la vente, l'échange ou la distribution. Le montant de la dépréciation est passé en charges dans la période.



Comptabilisation des charges

- Lorsqu'elle est vendue, échangée ou distribuée, la valeur comptable est passée en charges au cours de la période au cours de laquelle les produits connexes sont comptabilisés
- S'il n'y a pas de produits connexes, passer en charges lors de la distribution des biens ou des services rendus
- Les fournisseurs de services comptabilisent les charges lorsque les services sont rendus ou facturés
- Dépréciations ou pertes passées en charges lorsqu'elles se produisent

Lorsque des stocks sont vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks est comptabilisée en charges dans l'exercice au cours duquel les produits connexes sont comptabilisés.

S'il n'y a pas de revenus connexes, la charge est constatée lorsque les biens sont distribués ou que le service connexe est rendu.

Pour un fournisseur de services, le moment où les stocks sont comptabilisés comme dépenses survient normalement au moment de la prestation des services ou lors de la facturation des services facturables.

Certains stocks peuvent être affectés à d'autres comptes d'actifs, par exemple, les stocks utilisés comme composante d'immobilisations corporelles. Les stocks affectés à un autre actif de cette façon sont comptabilisés comme une charge pendant la durée de vie utile de cet actif.

Exercice sur la comptabilisation des charges

Une entité du secteur public dispose d'un inventaire de matériaux granulaires destinés à l'entretien des routes relevant de sa compétence. Le tableau suivant résume les transactions liées à l'inventaire de matériaux granulaires pour la période.

Date	Description	Quantité	Coût total (CU)	Coût unitaire (CU)
1er Janvier	Solde d'ouverture	1,000	10,000	10
2 Février	Sorties	(200)		
25 Février	Achats	400	6,000	15
2 Mars	Achats	200	4,000	20
25 Mars	Sorties	(900)		
31 Mars	Stock à la cloture	500		

Quelle est la dépense pour la période et le solde de clôture de l'inventaire en utilisant la méthode du coût FIFO ?

Réponse:

Utilisation de la méthode FIFO

Date	Description	Quantité	Calcul		Coût total (CU)	Coût unitaire (CU)	Charges (CU)
1er Janvier	Solde d'ouverture	1,000		(a)	10,000	10	
2 Février	Sorties	(200)	200 unités @ 10 CU	(b)	(2,000)	10	2,000
2 Février	Solde de clôture	800		(c)	8,000	10	
25 février	Achats	400	400 unités @ 15 CU	(d)	6,000	15	
25 Février	Solde de clôture	1,200	(c)+ (d) = (800 @ 10 CU + 400 @ 15 CU)	(e)	14,000		
2 Mars	Achats	200	200 unités @ 20 CU	(f)	4,000	20	
2 Mars	Solde de clôture	1,400	(e) + (f) = (800 @ 10 UC+ 400 @ 15 CU+ 200 @ 20 CU)	(g)	18,000		
25 Mars	Sorties	(900)	(800 unités @ 10 CU) + (100 unités @ 15 CU)	(h)	(9,500)		9,500
31 Mars	Stock à la clôture	500	(g)-(h)=(300 unités @ 15 CU)+(200 unités @ 20 CU)	(i)	8,500		11,500

La dépense pour la période est de 11 500 CU. L'inventaire de clôture est de 8 500 CU.

Informations à fournir

- Méthodes comptables
- Montant par classification et au total
- Montant des stocks comptabilisés à la juste valeur
- Montant comptabilisé comme des charges
- Montant et circonstances des dépréciations ou des reprises
- Montant donné en garantie

Les états financiers doivent indiquer:

- a) Les méthodes comptables adoptées pour mesurer les stocks, y compris la formule de calcul des coûts utilisée;
- b) La valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable dans les classifications appropriées à l'entité;

L'information sur les valeurs comptables détenues dans différentes classifications des stocks et l'ampleur des changements dans ces actifs est utile aux utilisateurs des états financiers. Les classifications courantes des stocks sont les marchandises, les fournitures de production, les matériaux, les travaux en cours et les produits finis. Les inventaires d'un fournisseur de services peuvent être décrits comme des travaux en cours.

- c) La valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur diminuée des coûts de vente;
- d) Le montant des stocks comptabilisés en charges au cours de la période;

Le montant des stocks comptabilisés à titre de charges au cours de la période comprend normalement les coûts précédemment inclus dans l'évaluation des stocks qui ont maintenant été vendus, échangés ou distribués. Il peut également inclure d'autres coûts tels que les coûts de distribution. Dans un environnement de fabrication, d'autres coûts peuvent inclure des frais généraux de production non alloués et des montants anormaux des coûts de production des stocks.

Questions et Discussions

Ceci conclut notre module sur les inventaires. Les participants doivent se référer aux questions de révision pour se tester sur leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Questions de révision

Question 1

Lequel des énoncés suivants définit le mieux les inventaires ? Pourquoi ?

- a) Actifs détenus sous forme de matières ou de fournitures destinés à être consommés dans le processus de production, consommés ou distribués dans la prestation de services, détenus en vue de la vente ou en cours de production.
- b) Actifs détenus en vue de la vente, en cours de production ou sous forme de matières ou de fournitures à transformer dans le processus de production.
- c) Biens corporels détenus en vue de la vente dans le cours normal des affaires, en cours de production ou sous forme de matières ou de fournitures destinées à être consommées dans le processus de production ou dans la prestation de services.

Question 2

Lequel des énoncés suivants décrit le mieux la façon dont les stocks pourraient être mesurés ? Pourquoi ?

- a) Le moindre du coût et de la valeur nette de réalisation
- b) Le moindre des coûts et du coût de remplacement actuel
- c) Juste valeur à la date d'acquisition
- d) Tout ce qui précède
- e) Aucune des réponses ci-dessus

Question 3

Lequel des énoncés suivants décrit le mieux le coût des stocks ? Pourquoi ?

- a) Tous les frais d'achat et les frais de conversion.
- b) Coûts directs, coûts indirects et autres coûts (frais généraux de production alloués).
- c) Tous les coûts d'achat, les coûts de conversion et les autres coûts engagés pour amener les stocks à leur emplacement et à leur état actuels

Question 4

Une entité détient un terrain pour la revente. Lequel des éléments suivants serait inclus dans le coût des terres détenues pour la vente ? Pourquoi ?

- a) La répartition des coûts, fixes et variables, encourus pour l'aménagement de terrains non bâtis
- b) Coûts d'emprunt
- c) Frais généraux administratifs et frais de vente

Question 5

Quel énoncé décrit le mieux les formules de calcul des coûts utilisées pour attribuer le coût des stocks ? Pourquoi ?

- a) Utilisation de la formule du coût du dernier entré, premier sorti (DEPS).
- b) Utiliser l'identification spécifique des coûts individuels pour les stocks qui ne sont pas habituellement interchangeables et, pour les stocks qui sont habituellement interchangeables, la méthode du premier entré, premier sorti (FIFO) ou la formule du coût moyen pondéré.
- c) Identification spécifique des coûts pour chaque élément individuel des stocks.

Réponses aux questions de révision

Question 1

La réponse est (a).

Les stocks répondent à la définition d'un actif. Ils représentent les ressources contrôlées par l'entité à la suite d'événements passés et à partir desquelles des avantages économiques futurs ou un potentiel de service devraient découler de l'entité.

Les stocks sont des actifs :

- a) sous forme de matériaux ou de fournitures à consommer dans le processus de production;
- b) sous forme de matériaux ou de fournitures à consommer ou à distribuer dans le cadre de la prestation de services;
- c) détenus en vue de la vente ou de la distribution dans le cours normal des opérations; ou
- d) En cours de production pour la vente ou la distribution.

Les stocks englobent les biens achetés et détenus pour la revente, y compris, par exemple, les marchandises achetées par une entité et détenues pour la revente, ou les terres et autres biens détenus pour la vente. Les stocks englobent également les produits finis produits ou en cours de production par l'entité. Les stocks comprennent également: a) les matières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production; et b) les biens achetés ou produits par une entité qui sont destinés à être distribués à d'autres parties gratuitement ou à titre symbolique, par exemple, les livres éducatifs produits par une autorité sanitaire pour être donnés aux écoles. Dans de nombreuses entités du secteur public, les stocks porteront sur la fourniture de services plutôt que sur des biens achetés et détenus pour la revente ou des biens fabriqués pour la vente. Dans le cas d'un fournisseur de services, les stocks comprennent les coûts du service pour lesquels l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits connexes. (IPSAS 12, paragraphe 11).

Question 2

La réponse est (d).

Selon la nature de l'inventaire, les points a), b) et c) peuvent s'appliquer. Les stocks sont évalués au moindre du coût et de la valeur nette de réalisation, sauf lorsque:

- a) Les stocks sont acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe lorsque le coût doit être évalué à leur juste valeur à la date d'acquisition;
- b) Ils sont détenus pour distribution gratuitement ou à titre symbolique; ou la consommation dans le processus de production de biens à distribuer gratuitement ou à un coût nominal lorsque le coût sera inférieur au coût ou au coût de remplacement actuel.

Le coût de remplacement actuel est le coût que l'entité engagerait pour acquérir l'actif à la date de clôture. Le gouvernement devrait comparer le coût de remplacement actuel à son coût de production pour déterminer la valeur appropriée.

Question 3

La réponse est (c).

Le coût des stocks comprend tous les coûts d'achat, les coûts de conversion et les autres coûts encourus pour amener les stocks à leur emplacement et à leur état actuels.

Les coûts des stocks achetés comprennent a) le prix d'achat, b) les droits d'importation et autres taxes (autres que ceux que l'entité peut recouvrer ultérieurement auprès des autorités fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres directement imputables à l'acquisition de biens, matériaux et fournitures. Les escomptes commerciaux, les rabais et autres articles similaires sont déduits dans la détermination des coûts d'achat. (IPSAS 12, paragraphe 19)

IPSAS 12 fournit des indications sur le coût de la conversion (stocks manufacturés). Les coûts comprennent les coûts directement liés aux unités de production, tels que la main-d'œuvre directe et l'allocation des frais généraux de production fixes et variables. (IPSAS 12, paragraphes 20 – 23) L'orientation est complexe et dépasse la portée de cette formation. Les participants qui travaillent dans le secteur de la fabrication sont invités à consulter la norme IPSAS 12 pour obtenir de plus amples renseignements.

Les coûts normalement exclus du coût des stocks et comptabilisés comme charges au cours de la période au cours de laquelle ils sont engagés sont les frais de stockage, les frais généraux administratifs, les frais de vente et les coûts d'emprunt. (IPSAS 12, paragraphes 24 et 25).

Question 4

La réponse est (a).

Selon la méthode comptable de l'entité, les coûts peuvent inclure (b).

Le coût des terrains détenus en vue de la vente comprend la répartition des coûts, fixes et variables, engagés dans l'aménagement de terrains non aménagés destinés à la vente en propriétés foncières résidentielles ou commerciales. Ces coûts pourraient inclure les coûts liés à l'aménagement paysager, au drainage, à la pose de tuyaux pour le raccordement des services publics, etc.

Bien que les coûts d'emprunt soient normalement exclus des coûts attribuables aux stocks, si l'autre traitement autorisé en vertu de la norme IPSAS 5, Coûts d'emprunt est adopté, il peut être permis de les inclure dans le coût des terres détenues pour la vente lorsque l'aménagement nécessite une période de temps considérable pour les amener à un état de vente.

Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont engagés pour ramener les stocks à leur emplacement et à leur état actuels. Les coûts normalement exclus du coût des stocks et comptabilisés comme charges au cours de la période au cours de laquelle ils sont engagés sont les frais généraux administratifs et les frais de vente.

Question 5

La réponse est (b).

Le coût des stocks d'articles qui ne sont pas habituellement interchangeables et des biens ou services produits et séparés pour des projets spécifiques est attribué en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.

Lorsqu'il y a un grand nombre d'articles en stock qui sont ordinairement interchangeables, les coûts doivent être attribués à l'aide de la formule du premier entré, premier sorti (FIFO) ou du coût moyen pondéré.

La formule de calcul des coûts doit être appliquée de manière cohérente à tous les stocks ayant une nature et une utilisation similaires à celles de l'entité. Pour les stocks de nature ou d'utilisation différentes, des formules de coûts différentes peuvent être justifiées.



Agriculture

Agriculture IPSAS 27

IPSAS 27 est basée sur IAS 41. Elle prescrit le traitement comptable et les informations à fournir pour l'activité agricole.

L'activité agricole est la gestion par une entité de la transformation biologique et de la récolte d'actifs biologiques pour:

- Vente;
- Distribution gratuite ou à titre symbolique; ou
- Conversion en produits agricoles ou en actifs biologiques supplémentaires destinés à la vente ou à la distribution gratuitement ou à titre symbolique.



Champ d'application

- Actifs biologiques – végétaux ou animaux vivants (à l'exception des plantes porteuses)
- Produits agricoles – point de récolte
- Exclut:
 - Terres liées à l'activité agricole
 - Actifs incorporels liés à l'activité agricole
 - Actifs biologiques détenus à des fins de prestation ou de fourniture de services

Les actifs biologiques sont utilisés dans de nombreuses activités entreprises par des entités du secteur public. Si des actifs biologiques sont utilisés pour la recherche, l'éducation, le transport, le divertissement, les loisirs, le contrôle douanier ou toute autre activité qui n'est pas une activité agricole, ils ne sont pas comptabilisés conformément à la norme IPSAS 27. Lorsqu'ils répondent à la définition d'un actif, d'autres normes IPSAS devraient être prises en compte pour déterminer la comptabilité appropriée (par exemple, IPSAS 12, Stocks et IPSAS 17).

La norme IPSAS 27 ne traite pas de la transformation des produits agricoles après la récolte; Par exemple, la transformation des raisins en vin par un vigneron qui a cultivé les raisins. Bien que cette transformation puisse être une extension logique et naturelle de l'activité agricole, et que les événements qui se produisent puissent présenter une certaine similitude avec la transformation biologique, cette transformation n'est pas incluse dans la définition de l'activité agricole dans IPSAS 27.

Dans le secteur public, les actifs biologiques sont souvent détenus pour la prestation ou la fourniture de services. Des exemples de tels biens biologiques comprennent les chevaux et les chiens utilisés à des fins de maintien de l'ordre et les plantes et les arbres dans les parcs et jardins exploités à des fins récréatives.

Ces actifs biologiques ne sont pas détenus pour être utilisés dans une activité agricole parce qu'ils ne sont pas gérés de manière routinière dans le but de mesurer et de surveiller le changement de qualité ou de quantité provoqué par la transformation biologique ou la récolte, comme décrit au paragraphe 10 de la norme IPSAS 27.

Plantes porteuses

- Une plante porteuse est une plante vivante qui :
 - Est utilisée dans la production ou la fourniture de produits agricoles:
 - Est susceptible de porter des produits pendant plus d'une période; et
 - A une faible probabilité d'être vendu comme produit agricole, sauf pour les ventes accidentelles de ferraille
- Les plantes porteuses sont comptabilisées conformément à IPSAS 17

La définition d'une plante porteuse n'inclut pas les animaux, même si l'animal est censé porter des produits pendant plus d'une période (par exemple, un mouton produisant de la laine).

Les plantes porteuses sont comptabilisées conformément à la norme IPSAS 17, Immobilisations corporelles. Cela reflète le fait que les avantages procurés par les plantes au porteur sont compatibles avec ceux d'autres immobilisations corporelles. Il convient donc de les comptabiliser en conséquence, par exemple en accumulant les coûts, plutôt qu'en les évaluant à leur juste valeur à la date de clôture. Cela reflète également en partie la difficulté d'identifier une juste valeur pour les plantes porteuses indépendamment d'autres actifs (tels que la terre sur laquelle elles poussent), ce qui ne se produit pas avec les animaux.

Exemples

Actifs biologiques	Produits agricoles	Produits – résultat du traitement après la récolte
Mouton	Laine	Fil/Tapis
Arbres dans la plantation de bois	Arbres abattus	Grumes, bois
Plants de coton	Coton récolté	Fil, vêtements
Vache laitière	Lait	Fromage
Cochons	Carcasse	Saucisses, jambon cru
Buissons de thé	Feuilles cueillies	Thé
Vignes	Raisons cueillis	Vin
Arbres fruitiers	Fruits cueillis	Fruits transformés



Activité agricole

- Gestion de la transformation biologique et récolte des actifs biologiques
- Activités diverses
 - Capacité de changement
 - Gestion du changement
 - Evaluation du changement
- La transformation biologique entraîne des changements d'actifs ou la production de produits agricoles

L'activité agricole couvre un large éventail d'activités; Par exemple, l'élevage, la foresterie, les cultures annuelles ou pérennes, la culture de vergers et de plantations, la floriculture et l'aquaculture (y compris la pisciculture). Certaines caractéristiques communes existent au sein de cette diversité :

- a) Capacité de changement. Les animaux et les plantes vivants sont capables de transformation biologique;
- b) Gestion du changement. La gestion facilite la transformation biologique en améliorant, ou du moins en stabilisant, les conditions nécessaires au processus (par exemple, les niveaux de nutriments, l'humidité, la température, la fertilité et la lumière). Cette gestion distingue l'activité agricole des autres activités. Par exemple, la récolte à partir de sources non gérées (telles que la pêche en mer et la déforestation) n'est pas une activité agricole; et
- c) Evaluation du changement. Le changement de qualité (par exemple, valeur génétique, densité, maturité, couverture grasseuse, teneur en protéines et force des fibres) ou de quantité (par exemple, descendance, poids, mètres cubes, longueur ou diamètre des fibres et nombre de bourgeons) provoqué par la transformation biologique ou la récolte est mesuré et surveillé en tant que fonction de gestion de routine.

La transformation biologique donne les types de résultats suivants :

- a) Changements d'actifs par (i) croissance (augmentation de la quantité ou amélioration de la qualité d'un animal ou d'une plante), (ii) dégénérescence (diminution de la quantité ou détérioration de la qualité d'un animal ou d'une plante), ou (iii) procréation (création d'animaux ou de plantes vivants supplémentaires); ou
- b) Production de produits agricoles tels que le latex, la feuille de thé, la laine et le lait.

Dans certaines juridictions, les actifs biologiques qui font partie de l'activité agricole peuvent être vendus ou distribués à d'autres entités du secteur public, à des organisations non gouvernementales ou à d'autres entités sans frais ou moyennant des frais minimes. Les actifs biologiques détenus pour distribution gratuite ou à titre nominal entrent dans la définition de l'activité agricole parce que de telles transactions sont courantes dans le secteur public.



Comptabilisation

- Comptabiliser un actif biologique ou un produit agricole lorsque :
 - L'entité contrôle l'actif à la suite d'un événement passé
 - Les avantages économiques futurs probables et le potentiel de service iront à
 - La juste valeur ou le coût peut être évalué de manière fiable

Mêmes principes généraux de comptabilisation des actifs.

La juste valeur d'un actif est basée sur son emplacement et son état actuels. En conséquence, par exemple, la juste valeur des bovins dans une exploitation est le prix du bétail sur le marché pertinent, déduction faite des frais de transport et autres frais d'acheminement du bétail vers ce marché ou jusqu'à l'endroit où il sera distribué gratuitement ou moyennant un prix symbolique.

Dans l'activité agricole, le contrôle peut être attesté, par exemple, par la propriété légale du bétail et le marquage ou le marquage du bétail lors de l'acquisition, de la naissance ou du sevrage. Les avantages futurs ou le potentiel de service sont normalement évalués en mesurant les attributs physiques importants.



Evaluation lors de la comptabilisation initiale

- Évalué à la juste valeur moins les coûts de vente
- En cas de transaction sans contrepartie directe, idem
- Produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques évalués à la juste valeur moins les coûts de vente au point de récolte
- Regroupement selon les attributs autorisés



Evaluation ultérieure

- Évalué à la juste valeur moins les coûts de vente à chaque date de clôture
- Produits agricoles - Juste valeur moins coûts de vente au point de récolte
- Gains ou pertes – Comptabilisés en excédent ou en déficit pour la période au cours de laquelle ils surviennent



Informations à fournir

- Gain/perte lors de la comptabilisation
- Consommables/Actifs biologiques porteurs
- Actifs biologiques détenus en vue de la vente et ceux détenus en vue d'une distribution gratuite ou à la valeur nominale
- Nature des activités & estimations des quantités physiques
- Rapprochement

Certaines exigences en matière d'informations à fournir nécessitent une analyse supplémentaire :

- a) Faire la distinction entre les actifs biologiques consommables et les actifs biologiques porteurs. (Les actifs biologiques porteurs comprennent les animaux qui sont utilisés de manière répétée ou continue, par exemple pour la reproduction ou la production laitière, ainsi que les plantes porteuses.) Cette distinction est nécessaire parce que le Manuel des statistiques de finances publiques (MSFP) 2014 classe les biens consommables en tant qu'inventaire, tandis qu'IPSAS 27 les classe comme actifs biologiques.

- b) Faire la distinction entre les actifs biologiques détenus pour la vente et ceux détenus pour distribution gratuitement ou à un prix symbolique. Cette distinction permet aux utilisateurs de déterminer les gains et pertes non réalisés sur les actifs biologiques détenus pour distribution sans frais ou moyennant des frais minimes.
- c) Indiquer les actifs biologiques acquis dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe et les actifs biologiques détenus en vue d'une distribution sans frais ou à une charge nominale dans son rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de la période en cours.
- d) Indiquer séparément les variations de la juste valeur moins les coûts de vente résultant d'opérations hors bourse pour les actifs biologiques détenus en vue de la vente et pour les actifs biologiques détenus en vue d'une distribution sans frais ou à un coût symbolique. Il est important de fournir de l'information sur le montant des gains et des pertes attribuables aux biens biologiques destinés à être distribués gratuitement ou moyennant des frais nominaux afin d'aider les utilisateurs des états financiers à évaluer le coût des programmes gouvernementaux.
- e) Décrire la nature et l'étendue des restrictions imposées à l'utilisation ou à la capacité de l'entité de vendre des actifs biologiques, telles que le total et les montants restreints de ces actifs.

Questions et Discussions

Ceci conclut notre module sur l'agriculture. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Questions de revision

Question 1

Le tableau suivant comprend un certain nombre de différents types d'actifs biologiques.

Actifs biologiques	Norme à utiliser	Présentation de l'actif
Plants de blés		
Raisins sur une vigne		
Pommiers		
Arbres cultivés pour le bois		
Bovins de boucherie		
Vache laitière		

- Quelles normes IPSAS devraient être utilisées pour comptabiliser chaque actif biologique ?
- Comment chaque bien biologique doit-il être présenté ?

Question 2

Une entité du secteur public exploite une ferme de maïs. La période de clôture de l'entité est le 31 décembre 20X1.

Au cours de 20X1, l'entité effectue les transactions suivantes à l'égard de la ferme de maïs :

- a. Des semences de maïs d'une valeur comptable de 1 500 CU ont été sorties des stocks et plantées.
- b. Des engrais et d'autres produits chimiques d'une valeur comptable de 3 000 CU ont été prélevés sur les stocks et utilisés sur la récolte de maïs.
- c. Les frais de personnel pour la plantation, l'entretien et la récolte du maïs se sont élevés à 6 000 CU.
- d. L'amortissement des machines utilisées pour planter, entretenir et récolter le maïs s'est élevé à 500 CU
- e. La récolte de maïs a été vendue un mois après la récolte pour 12 300 CU. Le coût du transport de la récolte jusqu'au marché était de 250 CU.
- f. La juste valeur moins les coûts de vente de la récolte de maïs au moment de la récolte était de 12 000 CU

(a) Quelles sont les écritures requises dans l'année ?

(b) Quel est l'excédent ou le déficit sur:

(i) Production de maïs ?

(ii) Vente de maïs ?

Réponses aux question de révision

Question 1

Les normes et la présentation suivantes devraient être utilisées :

Actif biologique	Norme à utiliser	Présentation de l'actif
Plants de blé	IPSAS 27, Agriculture	Actif biologique consommable
Raisons sur une vigne	IPSAS 27, Agriculture	Actif biologique consommable
Pommiers	IPSAS 17, Immobilisations corporelles (Plante porteuse)	Actif biologique porteur
Arbres cultivés pour le bois	IPSAS 27, Agriculture	Actif biologique consommable
Bovins de boucherie	IPSAS 27, Agriculture	Actif biologique consommable
Vache laitière	IPSAS 27, Agriculture	Actif biologique porteur

Question 2

a) Les écritures au journal sont :

	Debit (CU)	Credit (CU)
Charges (semences de maïs plantées)	1,500	
Stock (semences de maïs)		1,500
Dépenses (engrais et autres produits chimiques)	3,000	
Stock (engrais et autres produits chimiques)		3,000
Charges (frais de personnel)	6,000	
Trésorerie		6,000
Amortissement	500	
Machinerie agricole		500
Stock (maïs récolté)	12,000	
Produits (gain/perte sur juste valeur de la récolte de maïs)		12,000
Charges (coût des ventes – récolte de maïs)	12,000	
Stock		12,000
Charges (coût des ventes – frais de transport)	250	
Trésorerie		250
Trésorerie	12.300	
Produits (produits de la vente)		12,300

(b) Excédent ou déficit:

(i) Production de maïs ?

Produits (Juste valeur moins coût de vente) 12,000 CU

Charges:

Semences maïs	1,500 CU	
Engrais et autres produits chimiques	3,000 CU	
Charges de personnel	6,000 CU	
Amortissement	500 CU	
Total charges		11,000 CU
Excédent		1,000 CU

(ii) Vente de maïs ?

Produits	12,300 CU	
Charges		
Coût de vente – récolte de maïs	12,000 CU	
Coût de vente – frais de transport	250 CU	
Total charges	12,250 CU	
Excédent		50 CU



Immeuble de placement



Champ d'application

- IPSAS 16 s'applique aux immeubles de placement, y compris :
 - L'évaluation, dans les états financiers d'un preneur, des intérêts dans les immeubles de placement détenus en vertu d'un contrat de location-financement comptabilisés comme un contrat de location-financement; et
 - L'évaluation, dans les états financiers d'un bailleur, d'un immeuble de placement fourni à un preneur en vertu d'un contrat de location-exploitation.

La norme IPSAS 16 ne traite pas des questions couvertes par IPSAS 13, Contrats de location.



Définition de l'immeuble de placement

- Immeuble de placement est un bien (terrain ou bâtiment – ou partie d'un bâtiment – ou les deux) détenu pour gagner des loyers ou pour une plus-value en capital, ou les deux, plutôt que pour:
 - (a) Utilisation dans la production ou la fourniture de biens ou de services, ou à des fins administratives; ou
 - (b) Vente dans le cours normal des opérations.
- L'immeuble de placement se distingue du bien immobilier occupé par son propriétaire
 - Les biens occupés par leur propriétaire ne relèvent pas du champ d'application d'IPSAS 16

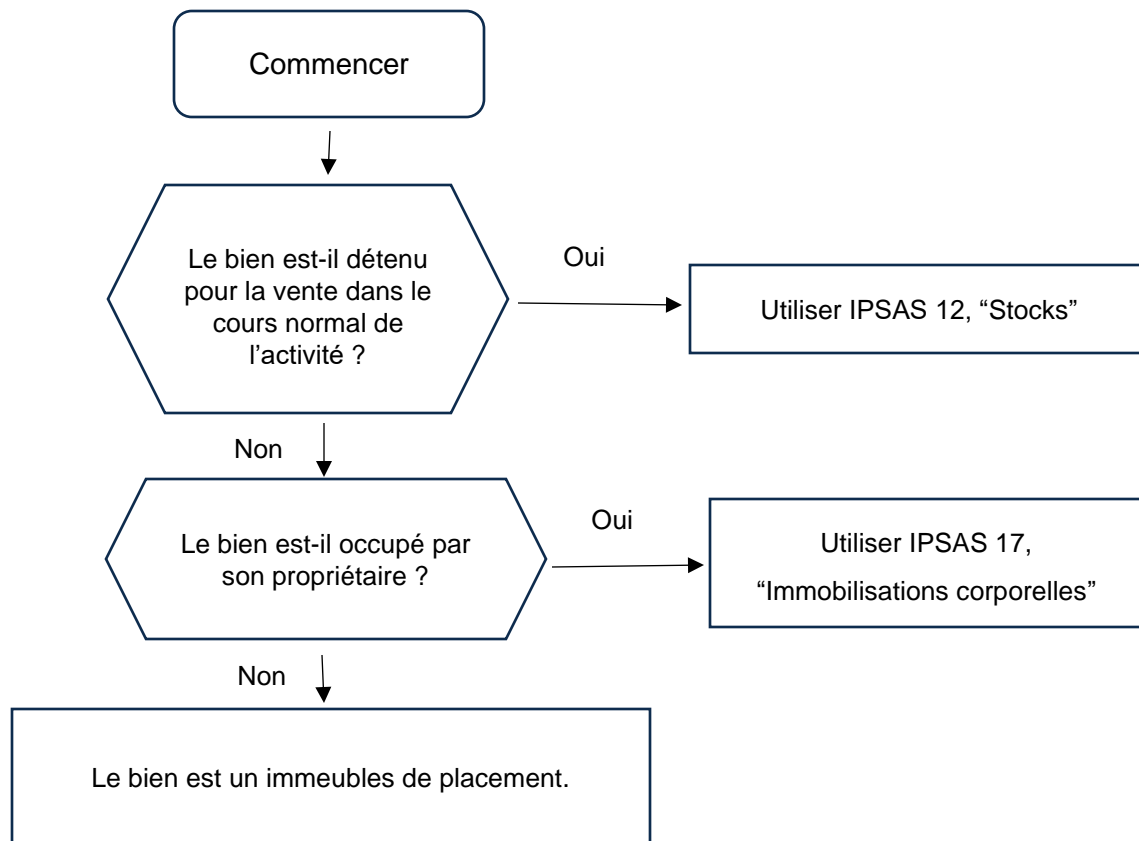
La norme IPSAS 16 distingue les immeubles de placement des biens occupés par leur propriétaire, ce qui n'entre pas dans le champ d'application de la présente norme. IPSAS 16 définit les biens occupés par leur propriétaire :

Un bien occupé par son propriétaire est un bien détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, ou à des fins administratives.

Dans certains cas, une entité fournit des services auxiliaires aux occupants d'un bien qu'elle détient. Une entité traite un tel bien comme un immeuble de placement si les services sont négligeables pour l'ensemble de l'accord. Par exemple, lorsqu'un organisme gouvernemental (a) est propriétaire d'un immeuble de bureaux détenu exclusivement à des fins de location et loué à des fins commerciales, et (b) fournit également des services de sécurité et d'entretien aux locataires qui occupent l'immeuble.

Les immeubles de placement peuvent être détenus en vertu d'un bail. Lorsqu'une entité détient le bien dans le cadre d'un contrat de location-exploitation, elle peut choisir de classer le bien comme immeuble de placement. Les implications de la classification des biens détenus dans le cadre d'un contrat de location simple en tant qu'immeubles de placement sont discutées à la fin de ce module.

Arbre de décision



L'arbre de décision ci-dessus illustre le processus permettant de déterminer si une propriété est un immeuble de placement.

Exemples d'immeuble de placement

Immeuble de placement	Pas immeuble de placement
Terrains détenus pour l'appréciation du capital à long terme	Biens détenus en vue de la vente dans le cours normal des opérations
Terrains détenus pour une utilisation future actuellement indéterminée	Propriété construite ou développée pour le compte de tiers
Un immeuble loué en vertu d'une location simple sur une base commerciale	Biens loués à une autre entité dans le cadre d'un contrat de location-financement
Un immeuble vacant tenu d'être loué en vertu d'un bail simple sur une base commerciale	Biens détenus pour fournir un service social et qui génèrent également des rentrées de trésorerie
Biens en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation future en tant qu'immeubles de placement	Biens détenus à des fins stratégiques

IPSAS 16 fournit des exemples d'immeubles de placement et d'éléments qui ne sont pas des immeubles de placement.

Voici des exemples d'immeubles de placement :

- a) Terrains détenus à des fins d'appréciation du capital à long terme plutôt que de vente à court terme dans le cours normal des opérations. Par exemple, un terrain détenu par un hôpital à des fins d'appréciation du capital qui pourrait être vendu à un moment avantageux dans l'avenir.
- b) Terres détenues pour une utilisation future actuellement indéterminée. (Si une entité n'a pas déterminé qu'elle utilisera le terrain comme propriété occupée par son propriétaire, y compris pour fournir des services tels que ceux fournis par les parcs nationaux aux générations actuelles et futures, ou pour la vente à court terme dans le cours normal des opérations, le terrain est considéré comme détenu à des fins d'appréciation du capital.).
- c) Un immeuble appartenant à l'entité (ou détenu par l'entité dans le cadre d'un contrat de location-financement) et loué en vertu d'un ou de plusieurs contrats de location simple à titre commercial. Par exemple, une université peut être propriétaire d'un immeuble qu'elle loue à des fins commerciales à des parties externes.
- d) Un immeuble qui est vacant, mais qui est réputé être loué en vertu d'un ou de plusieurs baux d'exploitation sur une base commerciale à des parties externes.
- e) Biens en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation future en tant qu'immeubles de placement.

Voici des exemples d'éléments qui ne sont pas des immeubles de placement :

- a) Biens détenus en vue de la vente dans le cours normal des opérations ou en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une telle vente (voir IPSAS 12, Stocks). Par exemple, une administration municipale peut régulièrement compléter le revenu par l'achat et la vente de biens, auquel cas les biens détenus exclusivement en vue d'une aliénation ultérieure dans un proche avenir ou d'un aménagement en vue de leur revente sont classés comme stocks.

Un service du logement peut régulièrement vendre une partie de son parc de logements dans le cours normal de ses activités en raison de changements démographiques, auquel cas tout parc de logements détenus en vue de la vente est classé comme inventaire.

- b) Biens construits ou aménagés pour le compte de tiers. Par exemple, un département des biens et services peut conclure des contrats de construction avec des entités externes à son gouvernement (voir IPSAS 11, Contrats de construction).
- c) Les biens occupés par leur propriétaire (voir IPSAS 17, Immobilisations corporelles), y compris (entre autres) les biens détenus en vue d'une utilisation future en tant que biens occupés par leur propriétaire, les biens détenus en vue d'un développement futur et d'une utilisation ultérieure en tant que biens occupés par leur propriétaire, les biens occupés par des employés tels que les logements pour le personnel militaire (que les employés paient ou non un loyer aux taux du marché) et les biens occupés par leur propriétaire en attente de cession.
- d) Biens loués à une autre entité dans le cadre d'un contrat de location-financement.
- e) Les biens détenus pour fournir un service social et qui génèrent également des rentrées de fonds. Par exemple, un service du logement peut détenir un important parc de logements utilisés pour fournir des logements à des familles à faible revenu à un loyer inférieur à celui du marché. Dans cette situation, le bien est tenu de fournir des services de logement plutôt que des loyers ou une plus-value en capital, et les revenus locatifs générés sont accessoires aux fins pour lesquelles le bien est détenu. Ces biens ne sont pas considérés comme des « immeubles de placement » et seraient comptabilisés conformément à la norme IPSAS 17.
- f) Biens détenus à des fins stratégiques qui seraient comptabilisés conformément à IPSAS 17.



Exemple

- Un organisme gouvernemental est propriétaire d'un hôtel et d'un centre de conférence qu'il gère. L'agence devrait-elle classer l'hôtel et le centre de conférence comme un immeuble de placement ?

Réponse:

Une agence gouvernementale possède un hôtel et un centre de conférence qu'elle gère. Les services fournis aux clients sont importants pour l'arrangement dans son ensemble. Par conséquent, un hôtel et un centre de conférence gérés par leur propriétaire sont des biens occupés par leur propriétaire, plutôt que des immeubles de placement.



Principe de comptabilisation

- Les immeubles de placement sont comptabilisés à l'actif lorsque, et seulement lorsque:
 - (a) Il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de services associés à l'immeuble de placement iront à l'entité; et
 - (b) Le coût ou la juste valeur de l'immeuble de placement peut être évalué de manière fiable.

Les principes généraux de comptabilisation des actifs s'appliquent de la même manière aux immeubles de placement qu'à tout autre actif.

Pour déterminer si un élément satisfait au premier critère de comptabilisation, l'entité doit évaluer le degré de certitude attaché au flux d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service sur la base des éléments probants disponibles au moment de la comptabilisation initiale. Il faut avoir l'assurance que l'entité recevra les récompenses attachées à l'actif et assumera les risques associés. Cette assurance n'est généralement disponible que lorsque les risques et les avantages ont été transférés à l'entité. Avant que cela ne se produise, la transaction d'acquisition de l'actif peut généralement être annulée sans pénalité importante et, par conséquent, l'actif n'est pas comptabilisé.

Le deuxième critère de comptabilisation est généralement facilement satisfait parce que l'opération d'échange attestant l'achat de l'actif identifie son coût. Lorsqu'un immeuble de placement est acquis gratuitement ou pour un coût nominal, la juste valeur de l'immeuble de placement à la date d'acquisition doit pouvoir être évaluée de manière fiable.



Evaluation et comptabilisation

- Les immeubles de placement doivent être évalués initialement à leur coût (les coûts de transaction doivent être inclus dans cette mesure initiale).
- Lorsqu'un immeuble de placement est acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.

Le coût d'un immeuble de placement acheté comprend son prix d'acquisition et toute dépense directement imputable. Les dépenses directement attribuables comprennent, par exemple, les honoraires professionnels pour les services juridiques, les droits de mutation immobilière et les autres coûts de transaction.

Le coût des immeubles de placement n'est pas augmenté:

- a) Des frais de démarrage (à moins qu'ils ne soient nécessaires pour amener le bien dans l'état nécessaire pour qu'il puisse fonctionner de la manière prévue par la direction);
- b) Des pertes d'exploitation subies avant que l'immeuble de placement n'atteigne le niveau d'occupation prévu; ou
- c) Des quantités anormales de matériaux, de main-d'œuvre ou d'autres ressources gaspillés engagés dans la construction ou le développement de la propriété.

Si le paiement de l'immeuble de placement est différé, son coût est l'équivalent du prix au comptant. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée à titre de charge d'intérêts sur la période de crédit.

Un immeuble de placement peut être acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe. Par exemple, un gouvernement national peut transférer gratuitement un immeuble de bureaux excédentaire à une entité gouvernementale locale, qui le loue ensuite au loyer du marché. Dans ces circonstances, le coût du bien est sa juste valeur à la date de son acquisition.



Evaluation ultérieure

- Une entité peut choisir sa méthode comptable à l'égard des immeubles de placement:
 - Modèle du coût
 - Les immeubles de placement sont évalués conformément au modèle de coût de la norme IPSAS 17
 - La juste valeur des immeubles de placement est indiquée.
 - Modèle de la juste valeur

IPSAS 16 permet deux approches pour l'évaluation ultérieure. Une entité choisit comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût, et applique cette méthode à l'ensemble de ses immeubles de placement. IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs, permet à une entité de modifier ultérieurement sa méthode comptable lorsque cela produira des informations fiables et plus pertinentes. Toutefois, IPSAS 16 note qu'il est hautement improbable que le passage du modèle de la juste valeur au modèle du coût aboutisse à une présentation plus pertinente.

Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle de coût doit évaluer l'ensemble de ses immeubles de placement conformément aux exigences d'IPSAS 17 pour ce modèle, c'est-à-dire au coût diminué de tout amortissement cumulé et de toute perte de valeur cumulée.

Une entité qui choisit le modèle de coût est tenue de divulguer la juste valeur de ses immeubles de placement.

Modèle de la juste valeur

- Les immeubles de placement sont évalués à la juste valeur
 - Utilisation du modèle de coût lorsque, exceptionnellement, il est clair lors de la reconnaissance initiale que la juste valeur de l'immeuble de placement n'est pas déterminable de manière fiable sur une base continue
 - Une fois évalué à la juste valeur, continue d'être évalué à la juste valeur
 - Les immeubles de placement en construction sont évalués au coût jusqu'à ce que leur juste valeur devienne déterminable de manière fiable ou que la construction soit achevée (selon la première éventualité).
- La juste valeur reflète les conditions du marché à la date d'établissement des états financiers
- Un gain ou une perte découlant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement est comptabilisé en excédent ou en déficit pour la période au cours de laquelle il survient
- Aucun amortissement ou dépréciation n'est imputé

Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle de la juste valeur évalue tous ses immeubles de placement à la juste valeur, sauf dans un ensemble de circonstances, décrites ci-dessous.

Il existe une présomption réfutable selon laquelle une entité peut déterminer de manière fiable la juste valeur d'un immeuble de placement de façon continue. Toutefois, dans des cas exceptionnels, il apparaît clairement lorsqu'une entité acquiert pour la première fois un immeuble de placement (ou lorsqu'un immeuble existant devient un immeuble de placement après un changement d'utilisation) que la juste valeur de l'immeuble de placement n'est pas déterminable de manière fiable de manière continue. Cela se produit lorsque, et seulement lorsque, des transactions comparables sur le marché sont peu fréquentes et qu'il n'existe pas d'autres estimations fiables de la juste valeur (par exemple, fondées sur des projections actualisées des flux de trésorerie). Si une entité détermine que la juste valeur d'un immeuble de placement ne peut pas être déterminée de manière fiable de façon continue, elle évalue cet immeuble de placement en utilisant le modèle de coût d'IPSAS 17. La valeur résiduelle de l'immeuble de placement est supposée être nulle. L'entité applique IPSAS 17 jusqu'à la cession de l'immeuble de placement. L'entité évalue tous ses autres immeubles de placement à leur juste valeur.

Si une entité a déjà évalué un immeuble de placement à sa juste valeur, elle continue d'évaluer le bien à sa juste valeur jusqu'à ce qu'il soit cédé (ou devienne un immeuble occupé par son propriétaire ou soit aménagé en vue d'une vente ultérieure dans le cours normal des opérations), même si des transactions comparables sur le marché deviennent moins fréquentes ou si les prix du marché deviennent moins facilement disponibles.

Si une entité détermine que la juste valeur d'un immeuble de placement en construction n'est pas déterminable de manière fiable, mais s'attend à ce que la juste valeur de l'immeuble soit déterminable de manière fiable lorsque la construction est terminée, elle évalue cet immeuble de placement en construction au coût jusqu'à ce que sa juste valeur devienne déterminable de manière fiable ou que la construction soit achevée (selon la première éventualité).

La juste valeur des immeubles de placement doit refléter les conditions du marché à la date de clôture. La juste valeur des immeubles de placement reflète, entre autres, les revenus locatifs provenant des baux actuels et les hypothèses raisonnables et justifiables qui représentent ce que des parties bien informées et consentantes supposeraient au sujet des revenus locatifs provenant de baux futurs à la lumière des conditions actuelles. Il reflète également, sur une base similaire, toutes les sorties de fonds (y compris les paiements de loyer et autres sorties) qui pourraient être attendues à l'égard de la propriété. Certaines de ces sorties sont reflétées dans le passif, tandis que d'autres se rapportent à des sorties qui ne sont comptabilisées dans les états financiers qu'à une date ultérieure (par exemple, les paiements périodiques tels que les loyers éventuels).

La meilleure preuve de la juste valeur est donnée par les prix courants sur un marché actif pour des biens similaires au même endroit et dans le même état et soumis à des contrats de location et autres contrats similaires. Une entité prend soin d'identifier toute différence dans la nature, l'emplacement ou l'état de la propriété, ou dans les conditions contractuelles des baux et autres contrats relatifs à la propriété.

En l'absence de prix courants sur un marché actif, l'entité examine les informations provenant de diverses sources, notamment :

- a) Les prix courants sur un marché actif pour des propriétés de nature, d'état ou d'emplacement différents (ou faisant l'objet de contrats de location ou d'autres contrats différents), ajustés pour refléter ces différences;
- b) les prix récents de propriétés similaires sur des marchés moins actifs, avec des ajustements pour tenir compte de tout changement de la conjoncture économique depuis la date des transactions qui ont eu lieu à ces prix; et
- c) Projections actualisées des flux de trésorerie fondées sur des estimations fiables des flux de trésorerie futurs, étayées par les modalités de tout contrat de location et autre contrat existant et (lorsque cela est possible) par des preuves externes, telles que les loyers actuels du marché pour des propriétés similaires au même endroit et dans le même état, et en utilisant des taux d'actualisation qui reflètent les évaluations actuelles du marché de l'incertitude quant au montant et au calendrier des flux de trésorerie.

Un gain ou une perte découlant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement est comptabilisé en excédent ou en déficit pour la période au cours de laquelle il survient. Ce modèle diffère du modèle de réévaluation de la norme IPSAS 17, où les variations d'évaluation peuvent être reflétées dans une réserve de réévaluation.

Aucun amortissement ou dépréciation n'est imputé sur les immeubles de placement évalués selon le modèle de la juste valeur. Toute dépréciation ou dépréciation subie par le bien sera automatiquement reflétée dans sa juste valeur, et donc dans le gain ou la perte comptabilisé en excédent ou en déficit.

Transferts

- Transfert d'un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur à un bien ou à des stocks occupés par leur propriétaire
 - Le coût de la comptabilisation ultérieure est sa juste valeur au changement d'utilisation
- Transfert d'un bien occupé par son propriétaire à un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur
 - Différence entre la valeur comptable et la juste valeur traitée comme une réévaluation conformément à IPSAS 17
- Transfert d'un bien occupé par son propriétaire à un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur
 - Différence entre la valeur comptable et la juste valeur comptabilisée en excédent ou en déficit

Les transferts à destination ou en provenance d'immeubles de placement sont effectués lorsque, et seulement lorsque, il y a un changement d'utilisation. Un changement d'utilisation se produit lorsque le bien répond ou cesse de répondre à la définition d'immeuble de placement et qu'il existe des preuves du changement d'utilisation. La preuve d'un changement d'utilisation comprend :

- a) Début de l'occupation par le propriétaire, ou développement en vue de l'occupation par le propriétaire (pour un transfert d'un immeuble de placement à un immeuble occupé par son propriétaire);
- b) Début du développement en vue de la vente (pour un transfert de l'immeuble de placement aux stocks);
- c) Fin de l'occupation par le propriétaire (pour un transfert d'un bien immobilier occupé par son propriétaire à un immeuble de placement); ou
- d) Début d'un contrat de location simple (sur une base commerciale) à une autre partie (pour un transfert des stocks à l'immeuble de placement).

En cas de transfert d'un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur vers un bien occupé par son propriétaire ou des stocks, le coût de l'immeuble pour comptabilisation ultérieure conformément à IPSAS 17 ou IPSAS 12 (en d'autres termes, son coût réputé) est sa juste valeur à la date du changement d'utilisation.

Lorsqu'un immeuble occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement qui sera comptabilisé à sa juste valeur, l'entité continue d'appliquer la norme IPSAS 17 jusqu'à la date du changement d'utilisation. Toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien conformément à IPSAS 17 et sa juste valeur est traitée de la même manière qu'une réévaluation conformément à IPSAS 17. Lorsque la juste valeur est supérieure à la valeur comptable, une augmentation de réévaluation sera comptabilisée dans l'excédent de réévaluation (sauf dans la mesure où elle annule une perte de valeur antérieure).

Lorsque la valeur comptable est supérieure à la juste valeur, une diminution de réévaluation sera comptabilisée en excédent ou en déficit, sauf dans la mesure où un montant est inclus dans l'excédent de réévaluation de ce bien, lorsque la diminution est imputée sur cet excédent de réévaluation.

En cas de transfert des stocks aux immeubles de placement qui seront comptabilisés à leur juste valeur, toute différence entre la juste valeur de l'immeuble à cette date et sa valeur comptable antérieure est comptabilisée en excédent ou en déficit. Cela est conforme au traitement des ventes de stocks.

Cessions

- Un immeuble de placement est décomptabilisé lors de la cession ou lorsque l'immeuble de placement est définitivement retiré de l'utilisation et qu'aucun avantage économique futur ou potentiel de service n'est attendu de sa cession.
- Les gains ou pertes résultant de la mise hors service ou de la cession d'immeubles de placement sont déterminés comme la différence entre le produit net de cession et la valeur comptable de l'actif et sont comptabilisés en excédent ou en déficit.
- L'indemnisation de tiers pour des immeubles de placement dépréciés, perdus ou cédés est comptabilisée en excédent ou en déficit lorsque l'indemnité devient recevable.

Un immeuble de placement est décomptabilisé (éliminé de l'état de la situation financière) lors de la cession ou lorsque l'immeuble de placement est définitivement retiré de l'utilisation et qu'aucun avantage économique futur ou potentiel de service n'est attendu de sa cession. La cession d'un immeuble de placement peut être réalisée par vente ou par la conclusion d'un crédit-bail.

Les gains ou pertes résultant de la mise hors service ou de la cession d'immeubles de placement sont déterminés comme la différence entre le produit net de cession et la valeur comptable de l'actif, et sont comptabilisés en excédent ou en déficit (sauf disposition contraire d'IPSAS 13 lors d'une cession-bail) pendant la période de retrait ou de cession-bail.

La contrepartie à recevoir lors de la cession d'un immeuble de placement est comptabilisée initialement à la juste valeur. En particulier, si le paiement d'un immeuble de placement est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement à l'équivalent du prix au comptant.

La rémunération de tiers pour des immeubles de placement dépréciés, perdus ou cédés est comptabilisée en excédent ou en déficit lorsque la compensation devient recevable.

Immeubles de placement en vertu d'un contrat de location-financement

- Un droit immobilier détenu par un preneur en vertu d'un contrat de location simple peut être classé et comptabilisé comme immeuble de placement si, et seulement si:
 - Le bien répondrait autrement à la définition d'un immeuble de placement
 - Le preneur utilise le modèle de la juste valeur pour tous les immeubles de placement
- Classification disponible sur une base propriété par propriété
- Informations à fournir requises
- Coût initial tel que prescrit pour un contrat de location-financement selon IPSAS 13
 - Passif également comptabilisé comme s'il s'agissait d'un contrat de location-financement selon IPSAS 13

Lorsqu'une entité détient un bien en tant que preneur en vertu d'un contrat de location-exploitation, elle ne comptabilise pas d'actif pour le bien. Une exception à ce principe est lorsque le bien répond à la définition d'un immeuble de placement. Dans de telles circonstances, l'entité peut classer le bien comme un immeuble de placement et le reconnaître comme un actif.

Une entité peut choisir de classer ou non un bien détenu dans le cadre d'un contrat de location-exploitation en tant qu'immeuble de placement sur une base immobilière. Toutefois, une fois que l'entité comptabilise un immeuble détenu dans le cadre d'un contrat de location-exploitation en tant qu'immeuble de placement, elle doit adopter le modèle de la juste valeur pour évaluer tous ses immeubles de placement, qu'ils soient détenus dans le cadre d'un contrat de location simple ou non. L'entité n'a plus l'option d'utiliser le modèle de coût.

Lorsqu'une entité comptabilise un bien détenu dans le cadre d'un contrat de location-exploitation en tant qu'immeuble de placement, le coût initial de l'immeuble de placement est celui prescrit pour un contrat de location-financement en vertu d'IPSAS 13, Contrats de location, c'est-à-dire que l'actif est comptabilisé à la plus faible des deux valeurs suivantes : la juste valeur du bien et la valeur actualisée des paiements minimaux de location. L'entité comptabilise également un passif de contrepartie, tel que requis pour un contrat de location-financement conformément à IPSAS 13.

Après la comptabilisation initiale, l'immeuble de placement est évalué à la juste valeur conformément à la IPSAS 16. Le passif est évalué conformément IPSAS 13.

Questions and Discussions

Voilà qui conclut notre module sur les immeubles de placement. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Questions de révision

Question 1

Un gouvernement est propriétaire d'un lotissement qu'il utilise pour fournir des logements à des familles à faible revenu à des loyers inférieurs à ceux du marché.

Le lotissement doit-il être classé comme immeuble de placement ? Pourquoi ?

Question 2

Le 1er janvier 20X1, une entité gouvernementale achète un immeuble de bureaux pour 300 000 CU. Le bâtiment a une durée de vie prévue de 30 ans. L'entité loue l'immeuble à des conditions commerciales à des locataires et ne fournit aucun service supplémentaire. L'immeuble est détenu pour gagner des loyers et répond donc à la définition d'un immeuble de placement.

Au 31 décembre 20X1, le bâtiment a une juste valeur de 315 000 CU.

Quel montant l'entité inclurait-elle dans son état de la situation financière de l'immeuble en vertu de :

- a) Le modèle de la juste valeur; et
- b) Le modèle du coût ?

Question 3

Une municipalité choisit de classer un bien détenu en vertu d'un bail d'exploitation comme immeuble de placement.

Comment la municipalité devrait-elle évaluer la propriété :

- a) Lors de la reconnaissance initiale; et
- b) Ultérieurement après la comptabilisation initiale ?

Réponses aux questions de révision

Question 1

Le lotissement ne doit pas être classé comme immeuble de placement.

Dans cette situation, le bien est considéré comme fournissant des services de logement plutôt que pour des loyers ou une plus-value en capital, et les revenus locatifs générés (qui sont inférieurs à la valeur marchande) sont accessoires aux fins pour lesquelles le bien est détenu. Ces biens ne sont pas considérés comme des « immeubles de placement » et seraient comptabilisés conformément à la norme IPSAS 17.

Question 2

a) Modèle de la juste valeur

Selon le modèle de la juste valeur, une entité évalue les immeubles de placement à leur juste valeur à la date de clôture. L'entité inclura donc un montant de 315 000 CU (la juste valeur de l'immeuble) dans son état de situation financière.

b) Modèle du coût

Selon le modèle du coût, une entité mesure les immeubles de placement au coût diminué de tout amortissement cumulé et de toute perte de valeur cumulée, conformément au modèle de coût d'IPSAS 17.

Le coût du bâtiment est de 300 000 CU et la durée de vie prévue du bâtiment est de 30 ans. L'entité comptabiliserait donc une dépréciation de 10 000 CU en 20X1 (300 000 CU \div 30 ans), et la valeur comptable du bâtiment serait de 290 000 CU (coût de 300 000 CU – 10 000 CU)


Question 3

a) Lors de la comptabilisation initiale

Le coût initial d'un intérêt immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple et classé comme immeuble de placement est celui prescrit pour un contrat de location-financement par IPSAS 13, c'est-à-dire que l'actif doit être comptabilisé à la plus faible des deux valeurs suivantes : la juste valeur de l'immeuble et la valeur actualisée des paiements minimaux de location. Un montant équivalent est comptabilisé comme un passif.

b) Après la comptabilisation initiale

Après la comptabilisation initiale, la propriété est évaluée à sa juste valeur. Une fois qu'une entité classe un droit immobilier détenu par un preneur en vertu d'un contrat de location-exploitation comme un immeuble de placement, elle doit appliquer le modèle de la juste valeur pour évaluer ses immeubles de placement. Le modèle de coût n'est plus disponible pour l'entité.



Les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IFAC sont publiés par l'IFAC et ses droits d'auteur.

L'IFAC n'accepte aucune responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant au contenu de cette publication, que cette perte soit causée par négligence ou autrement.

Le logo de l'IFAC, « Fédération internationale des comptables » et « IFAC » sont des marques déposées et des marques de service de l'IFAC aux États-Unis et dans d'autres pays.

Droits d'auteur © 2020 par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Tous droits réservés. Une autorisation écrite de l'IFAC est requise pour reproduire, stocker ou transmettre, ou pour faire d'autres utilisations similaires, de ce document, sauf lorsque le document est utilisé pour un usage individuel et non commercial uniquement. Contactez-permissions@ifac.org.