



Conseil sur la comptabilité  
dans le secteur public

# Exposé-sondage

## Projet de chapitre SP 3155, «Immobilisations incorporelles»

**Février 2025**

---

La période de commentaires sur le présent exposé-sondage prend fin le 30 mai 2025.

---

Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) vous invite à formuler des commentaires sur l'une ou l'autre – ou l'ensemble – des questions posées dans le présent exposé-sondage.

Il y a différentes façons de lui faire part de vos commentaires. Vous pouvez en effet :

- participer au sondage sur la plateforme [Tribune.FRASCanada.ca](http://Tribune.FRASCanada.ca);
- vous adresser directement au CCSP en participant à un webinaire ou à une table ronde sur le présent exposé-sondage. Les dates des séances et les renseignements relatifs à l'inscription seront affichés sur la page du [projet sur les immobilisations incorporelles](#);
- écrire une lettre de réponse et la téléverser au moyen du [formulaire en ligne](#). Les lettres de réponse peuvent aussi être envoyées à l'attention de :

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

Remarque : Les lettres de réponse seront publiées en ligne peu après la fin de la période de commentaires. Vous pouvez toutefois demander, dans votre lettre ou dans le [formulaire en ligne](#), que vos commentaires restent confidentiels.

Conseils utiles :

- Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis de l'exposé-sondage.
- Si vous relevez un éventuel problème dans les propositions de l'exposé-sondage, veuillez l'expliquer clairement et suggérer une solution possible, avec motifs à l'appui.
- Le CCSP ne s'attend pas à ce que vous répondiez à toutes les questions posées. Vous pouvez simplement répondre aux questions que vous jugez pertinentes de votre point de vue.

Le présent exposé-sondage reflète des propositions formulées par le CCSP.

Veuillez nous faire parvenir par écrit, en votre propre nom ou au nom de votre organisation, vos commentaires sur le contenu de l'exposé-sondage. Nous vous invitons à le faire, que vous soyez ou non en faveur du texte proposé.

## INTRODUCTION

Dans le présent exposé-sondage, le CCSP propose d'ajouter des indications fondamentales relatives aux immobilisations incorporelles dans le Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (le Manuel du secteur public). Les indications proposées définissent ce que sont des immobilisations incorporelles, et traitent de leur comptabilisation, de leur évaluation ainsi que des informations à fournir à leur sujet.

Elles abordent également le traitement comptable des logiciels autonomes contrôlés (qu'ils soient acquis ou développés) et des logiciels contrôlés qui ne sont pas considérés comme faisant partie intégrante du matériel informatique. Les logiciels contrôlés qui sont considérés comme faisant partie intégrante du matériel informatique devraient, quant à eux, être comptabilisés selon les principes du chapitre [SP 3150](#), IMMOBILISATIONS CORPORELLES.

Le CCSP propose aussi des indications qui continuent d'appuyer la comptabilisation des éléments incorporels achetés, comme ce qui est actuellement prévu dans la NOTE D'ORIENTATION DU SECTEUR PUBLIC NOSP-8, «Éléments incorporels achetés». Enfin, il propose des indications relatives aux éléments incorporels développés, référant à ceux-ci en tant qu'immobilisations incorporelles générées en interne (ou éléments incorporels générés en interne).

## POINTS SAILLANTS

Le CCSP propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra, de publier une nouvelle norme, soit le chapitre SP 3155, IMMOBILISATIONS INCORPORELLES. Le projet de chapitre remplacerait la [NOSP-8](#) et en reprendrait donc le contenu. Il s'appliquerait aux entités du secteur public qui établissent leurs méthodes comptables en fonction du Manuel du secteur public.

Le présent exposé-sondage prend comme point de départ les principes de la Norme comptable internationale du secteur public (International Public Sector Accounting Standard – IPSAS) 31, *Immobilisations incorporelles*. Dans le cadre de son élaboration, le CCSP a adapté les principes de la norme IPSAS 31 conformément aux [Critères de modification et de révision des principes des normes IPSAS](#), qui s'inscrivent dans sa [stratégie internationale](#). Selon ces critères, les principes d'une norme IPSAS peuvent être modifiés s'ils sont considérés comme entrant en contradiction avec le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public ou si, compte tenu de l'intérêt public canadien, leur application ne serait pas appropriée au Canada. La base des conclusions qui accompagne le présent exposé-sondage explique les cas où les principes de la norme IPSAS 31 ont été modifiés par application des critères de modification ou en vue de l'intégration des principes des normes IPSAS au Manuel du secteur public.

## Principaux éléments de l'exposé-sondage

Les principaux éléments du présent exposé-sondage sont les suivants :

- définition d'une «immobilisation incorporelle» comme étant un actif non monétaire identifiable sans substance physique;
- indications sur la comptabilisation et l'évaluation des immobilisations incorporelles acquises et des éléments incorporels générés en interne qui répondent à la définition d'une immobilisation incorporelle et qui satisfont aux critères de comptabilisation y afférents;
- indications limitées sur la dépréciation des immobilisations incorporelles qui présentent des indices de dépréciation et indications sur l'évaluation en ce qui a trait au calcul des pertes de valeur;
- obligations d'information spécifiques aux immobilisations incorporelles.

## Incidences des propositions

Le chapitre SP 3155 [en projet] s'appliquerait pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2030, et son adoption anticipée serait permise.

Les propositions visent à :

- remédier à l'absence d'une norme fondamentale sur les immobilisations incorporelles dans le Manuel du secteur public;
- fournir des indications relatives aux immobilisations incorporelles acquises ou générées en interne au sein d'une seule norme exhaustive, puisque, comme il a été mentionné, l'introduction du chapitre SP 3155 [en projet] se traduirait par le retrait de la [NOSP-8](#);
- permettre le retrait de l'exception à la comptabilisation prévue dans le chapitre [SP 1202](#), PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, pour les éléments incorporels développés.

## Modifications corrélatives

Les modifications corrélatives proposées sont résumées plus loin dans le présent document (voir les pages 34 à 40).

## Parachèvement des propositions

Le CCSP délibérera sur les propositions à la lumière des commentaires reçus. Dans le cadre de ses délibérations, il consultera son [Groupe consultatif technique](#).

Il rendra compte de ses délibérations dans ses résumés des décisions et sur la page du [projet sur les immobilisations incorporelles](#).

## Appel à commentaires

Le CCSP vous invite à formuler des commentaires sur l'une ou l'autre – ou l'ensemble – des propositions de l'exposé-sondage, mais il souhaite particulièrement recevoir des réponses aux questions énoncées ci-dessous.

1. Êtes-vous favorable aux propositions énoncées dans l'exposé-sondage? Dans la négative, quelles sont celles qui posent problème selon vous, et pourquoi?
2. Selon vous, l'adoption du terme «accords exécutoires» pourrait-elle venir élargir le champ d'application des accords pour votre organisation? Dans l'affirmative, veuillez préciser.
3. Êtes-vous favorable aux modifications corrélatives portant sur les exceptions à la comptabilisation (paragraphe [SP 1202.079](#))? Dans la négative, veuillez expliquer pourquoi.
4. Êtes-vous favorable à toutes les autres modifications corrélatives? Dans la négative, pourquoi?
5. Êtes-vous favorable aux dispositions transitoires?

La période de commentaires sur le présent exposé-sondage prend fin le 30 mai 2025.

# IMMOBILISATION INCORPORELLES

## Table des matières

	Paragraphe
<b>Objet</b> .....	.001
<b>Champ d'application</b> .....	.002-.008
Œuvres d'art, trésors historiques et/ou collections de nature incorporelle.....	.008
<b>Définitions</b> .....	.009-.019
Immobilisations incorporelles.....	.010-.019
Caractère identifiable.....	.011-.014
Contrôle d'un actif.....	.015-.018
Avantages économiques futurs.....	.019
<b>Comptabilisation et évaluation</b> .....	.020-.060
Acquisition séparée.....	.027-.034
Dépenses ultérieures au titre d'un projet de recherche et développement en cours acquis....	.035-.036
Immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'opérations sans contrepartie.....	.037-.038
Échanges d'actifs.....	.039-.040
Survaleur (goodwill) générée en interne.....	.041-.043
Immobilisations incorporelles générées en interne.....	.044-.060
Phase de recherche.....	.047-.049
Phase de développement.....	.050-.057
Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.....	.058-.060
<b>Comptabilisation d'une charge</b> .....	.061-.065
Interdiction de comptabiliser en tant qu'actif des dépenses comptabilisées antérieurement en charges.....	.065
<b>Évaluation ultérieure – Coût historique</b> .....	.066
<b>Durée de vie utile</b> .....	.067-.076
<b>Immobilisations incorporelles à durée de vie utile déterminée</b> .....	.077-.089
Durée d'amortissement et mode d'amortissement.....	.077-.082
Valeur résiduelle.....	.083-.086
Revue de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement.....	.087-.089
<b>Immobilisations incorporelles à durée de vie utile indéterminée</b> .....	.090-.093
Revue de l'appréciation de la durée de vie utile.....	.092-.093
<b>Caractère recouvrable de la valeur comptable – Pertes de valeur</b> .....	.094-.115
Évaluation de la valeur de service recouvrable.....	.103-.107
Juste valeur diminuée des coûts de la vente.....	.108-.111

Valeur d'utilité.....	.112
Approche du coût de remplacement net d'amortissement .....	.113-.115
<b>Mises hors service et sorties du patrimoine .....</b>	<b>.116-.120</b>
<b>Informations à fournir.....</b>	<b>.121-.128</b>
Généralités.....	.121-.125
Dépenses de recherche et développement.....	.126-.127
Autres informations .....	.128
<b>Présentation .....</b>	<b>.129</b>
<b>Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires .....</b>	<b>.130-.131</b>

## Objet

- .001 Le présent chapitre prescrit le traitement comptable à appliquer aux immobilisations incorporelles qui ne sont pas spécifiquement traitées par un autre chapitre. Il impose à l'entité de comptabiliser une immobilisation incorporelle si, et seulement si, les critères spécifiés sont satisfaits. De plus, il précise comment évaluer la valeur comptable des immobilisations incorporelles et impose de fournir des informations spécifiées à leur égard.

## Champ d'application

- .002 *Le présent chapitre doit être appliqué à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception des éléments suivants :*
- a) *immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'un autre chapitre (voir le paragraphe SP 3155.003);*
  - b) *actifs d'instruments financiers, tels que définis dans le chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS;*
  - c) *comptabilisation et évaluation (aussi appelée «mesure») des actifs de prospection et d'évaluation liés à des ressources minérales;*
  - d) *dépenses au titre de la mise en valeur de gisements et de l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables;*
  - e) *pouvoirs ou droits souverains ou équivalents qui sont établis dans la Constitution, dévolus ou délégués par voie législative ou réglementaire, ou établis conformément aux lois ou droits autochtones;*
  - f) *coûts d'acquisition différés, et immobilisations incorporelles, résultant des droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance;*
  - g) *immobilisations incorporelles détenues par l'entité en tant que stocks et/ou en vue de la vente dans le cadre de ses activités.*
- .003 Si un autre chapitre prescrit la comptabilisation d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entité applique ce chapitre au lieu du présent chapitre. Le présent chapitre ne s'applique pas, par exemple, aux éléments suivants :
- a) comptabilisation et évaluation initiale des immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un accord de partenariat public-privé qui sont comptabilisées selon le chapitre SP 3160, PARTENARIATS PUBLIC-PRIVÉ. Par contre, ce chapitre s'applique à leur évaluation ultérieure et aux informations à fournir à leur sujet;
  - b) surpris découlant de l'acquisition d'un organisme public (aussi appelé écart d'acquisition) qui est comptabilisé selon l'un ou l'autre des chapitres suivants :
    - i) chapitre SP 2510, CONSOLIDATION — AUTRES ASPECTS, si l'entité acquise est un service de l'administration publique,
    - ii) chapitre SP 3070, PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES PUBLIQUES, si l'entité acquise est une entreprise publique;
  - c) actifs pouvant découler d'accords exécutoires qui sont comptabilisés selon le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT;
  - d) actifs découlant d'avantages sociaux (chapitre SP 3250, AVANTAGES DE RETRAITE, et chapitre SP 3255, AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI, CONGÉS RÉMUNÉRÉS ET PRESTATIONS DE CESSATION D'EMPLOI)<sup>1</sup>.

1 Le CCSP mène actuellement un [projet technique](#) visant la mise à jour de ses indications relatives aux avantages sociaux. Après l'approbation finale du chapitre SP 3155 [en projet], les chapitres SP 3250 et SP 3255 devraient être retirés du Manuel du secteur public et remplacés par le nouveau chapitre SP 3251, AVANTAGES SOCIAUX. Les renvois aux chapitres SP 3250 et SP 3255 seront alors remplacés par des renvois au chapitre SP 3251.

- .004 Certaines immobilisations incorporelles peuvent être contenues dans ou sur un support physique tel qu'un disque compact (dans le cas d'un logiciel), une documentation juridique (dans le cas d'une licence ou d'un brevet) ou un film. Pour déterminer si une immobilisation comportant à la fois des composantes incorporelles et des composantes corporelles devrait être traitée selon le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, ou en tant qu'immobilisation incorporelle selon le présent chapitre, il pourrait être nécessaire de faire preuve de jugement professionnel pour apprécier laquelle des composantes est la plus importante et dans quelle mesure les composantes font partie intégrante l'une de l'autre, sur la base de l'objet et de l'utilisation de l'immobilisation intégrée. Par exemple, le logiciel de navigation d'un avion de chasse fait partie intégrante de l'avion et est donc traité en tant qu'immobilisation corporelle. Il en va de même pour le système d'exploitation d'un ordinateur. Lorsque le logiciel ne fait pas partie intégrante du matériel informatique, il est traité en tant qu'immobilisation incorporelle.
- .005 Le présent chapitre s'applique, entre autres choses, aux dépenses au titre d'activités de publicité, de formation, de démarrage d'activité, et de recherche et développement. Les activités de recherche et développement visent à développer les connaissances. Par conséquent, même si ces activités peuvent aboutir à une immobilisation ayant une réalité physique (par exemple, un prototype), l'élément physique de l'immobilisation est secondaire par rapport à sa composante incorporelle (à savoir les connaissances que cette immobilisation représente).
- .006 Les droits détenus par un preneur en vertu d'un accord de licence portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits d'auteur entrent dans le champ d'application du présent chapitre et sont donc exclus du champ d'application de la NOTE D'ORIENTATION DU SECTEUR PUBLIC NOSP-2, «Immobilisations corporelles louées».
- .007 Des exclusions du champ d'application d'un chapitre peuvent survenir si certaines activités ou opérations sont si spécialisées qu'elles donnent lieu à des questions comptables pouvant nécessiter un traitement différent. Ces questions se posent dans la comptabilisation de dépenses au titre de la prospection, de la mise en valeur des gisements et de l'extraction de pétrole, de gaz et de minerais dans les industries d'extraction ainsi que dans le cas de contrats d'assurance. Par conséquent, le présent chapitre ne s'applique pas aux dépenses au titre de ces activités et de ces contrats. Toutefois, le présent chapitre s'applique à d'autres immobilisations incorporelles utilisées (telles que des logiciels) et à d'autres dépenses engagées (telles que les coûts de démarrage d'activité) des industries d'extraction ou des assureurs.

### Œuvres d'art, trésors historiques et/ou collections de nature incorporelle

- .008 *Certaines immobilisations incorporelles peuvent être décrites comme des œuvres d'art et des trésors historiques du fait que leur importance culturelle, esthétique ou historique est telle qu'elles méritent d'être préservées à perpétuité. Certaines immobilisations incorporelles peuvent également constituer une collection. Font partie d'une collection les œuvres d'art, les trésors historiques et les actifs semblables qui satisfont à certains critères établis selon l'alinéa SP 3150.05 i)<sup>2</sup>. Les œuvres d'art et les trésors historiques de nature incorporelle comprennent, par exemple, les enregistrements d'événements historiques importants et les droits d'utilisation de l'image d'une personnalité publique importante sur, entre autres supports, des timbres ou des pièces de monnaie de collection. Les œuvres d'art, les trésors historiques et/ou les collections de nature incorporelle ne sont pas comptabilisés dans les états financiers du fait qu'il est impossible de faire une estimation raisonnable des avantages économiques futurs associés à ces actifs. L'existence de tels actifs doit néanmoins être indiquée. En ce qui concerne les œuvres d'art, les trésors historiques et/ou les collections de nature incorporelle, les états financiers doivent fournir*

2 La version mise à jour du chapitre SP 3150 (qui contient les paragraphes à jour) sera publiée dans le Manuel du secteur public en mai 2025. L'alinéa SP 3150.05 i) [en projet] stipule ce qui suit : «**Collections** : œuvres d'art, trésors historiques ou actifs semblables : a) qui sont destinés à être exposés ou qui sont détenus à des fins d'éducation ou de recherche; b) qui font l'objet de soins particuliers visant leur protection et leur préservation; c) qui font l'objet d'une politique interne exigeant que le produit de leur vente soit utilisé pour l'acquisition d'autres pièces qui s'ajouteront à la collection, ou pour le maintien de la collection existante.»

des informations semblables à celles exigées au chapitre SP 3150 pour les œuvres d'art, les trésors historiques et/ou les collections de nature corporelle (voir les obligations d'information de l'alinéa SP 3150.42 e) et des paragraphes SP 3150.43 à .45)<sup>3</sup>.

## Définitions

- .009 Les définitions qui suivent s'appliquent au présent chapitre :
- a) **Amortissement** : répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée de vie utile.
  - b) **Valeur comptable** : coût de l'immobilisation incorporelle diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.
  - c) **Coûts de sortie** : coûts marginaux directement attribuables à la sortie d'une immobilisation incorporelle du patrimoine, à l'exclusion des charges financières.
  - d) **Développement (ou développement ou mise en valeur)** : application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.
  - e) **Juste valeur diminuée des coûts de la vente** : montant pouvant être obtenu de la vente d'une immobilisation incorporelle dans le cadre d'une opération conclue entre des parties bien informées et consentantes dans des conditions normales de concurrence, diminué des coûts de sortie.
  - f) **Immobilisation incorporelle** : ressource économique non monétaire identifiable sans substance physique.
  - g) **Valeur de service recouvrable** : valeur la plus élevée entre la juste valeur d'une immobilisation incorporelle diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.
  - h) **Recherche** : investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.
  - i) **Valeur résiduelle** : valeur de réalisation nette estimative d'un actif à la fin de sa durée de vie utile pour l'entité.
  - j) **Valeur d'utilité** : valeur actualisée du potentiel de service résiduel d'une immobilisation incorporelle.

3 La version mise à jour du chapitre SP 3150 (qui contient les paragraphes à jour sur les obligations d'information) sera publiée dans le Manuel du secteur public en mai 2025. L'alinéa SP 3150.42 e) [en projet] exige de fournir une description de la pertinence des œuvres d'art, des trésors historiques et/ou des collections par rapport à la prestation de services publics. Les paragraphes SP 3150.43 à .45 [en projet] stipulent ce qui suit :

«Si le mandat principal de l'entité du secteur public est d'agir, dans l'intérêt du public, en tant qu'intendant ou gardien d'œuvres d'art, de trésors historiques et/ou de collections, ou si l'entité du secteur public détient une ou plusieurs collections, elle devrait également fournir : a) une description des augmentations (par exemple, les acquisitions, les dons ou les rapatriements) et des diminutions (par exemple, les sorties du patrimoine ou les expatriations) survenues au cours de la période relativement aux œuvres d'art, aux trésors historiques et/ou aux collections de l'entité; b) si des œuvres d'art, des trésors historiques et/ou des pièces de collection sont acquis, le montant comptabilisé en charges au cours de la période considérée; c) si des œuvres d'art, des trésors historiques et/ou des pièces de collection sont vendus au cours de la période considérée, le produit de leur vente.

Les obligations d'information relatives aux œuvres d'art, aux trésors historiques et/ou aux collections détenus par une entité du secteur public aident à mieux comprendre l'importance qu'ont ces actifs. Pour déterminer quelles sont les informations à fournir, l'entité du secteur public peut tenir compte, entre autres, de facteurs tels que : a) la valeur qualitative (par exemple, l'importance culturelle) ou quantitative (par exemple, l'incidence financière) de ces actifs; b) certaines lois, par exemple la "Loi sur la Déclaration des Nations Unies sur les droits des peuples autochtones", plus particulièrement l'article 11 de son annexe.

Les informations concernant les caractéristiques mesurées d'immobilisations corporelles, autres que le coût historique, aident à comprendre les ressources économiques de l'organisme. Elles indiquent la difficulté à obtenir la juste valeur de l'immobilisation corporelle reçue en apport ou de la portion de l'immobilisation corporelle reçue en apport lorsque cette dernière a été achetée pour un montant considérablement inférieur à sa juste valeur. Tous les détails qui influent sur l'utilité des immobilisations pour l'organisme : leur âge, l'endroit où elles se situent, leur utilisation actuelle ou potentielle et une estimation de leur durée de vie utile restante.»

## Immobilisations incorporelles

.010 Il est fréquent que les entités dépensent des ressources ou engagent des passifs pour l'acquisition, le développement, le maintien ou l'amélioration de ressources incorporelles telles que des connaissances scientifiques ou techniques, de nouveaux procédés (conception et mise en place), des systèmes, des licences, des propriétés intellectuelles et des marques commerciales (y compris les titres de publication). Des exemples courants d'éléments incorporels entrant dans ces rubriques générales sont les logiciels, brevets, droits d'auteur, films cinématographiques, listes d'utilisateurs d'un service, licences de pêche acquises, quotas d'importation acquis et relations avec les usagers d'un service.

### Caractère identifiable

.011 Tous les éléments décrits au paragraphe SP 3155.010 ne répondent pas à la définition d'une immobilisation incorporelle (qui englobe le caractère identifiable, le contrôle d'une ressource, l'existence d'avantages économiques futurs et le résultat d'une opération ou d'un autre événement passé) (voir le chapitre SP 3210, ACTIFS). Si un élément entrant dans le champ d'application du présent chapitre ne répond pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, les dépenses au titre de son acquisition ou de sa génération en interne sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées. Toutefois, si l'élément est acquis dans le cadre de l'acquisition d'une entreprise publique, au sens du chapitre SP 3070, et n'est pas identifiable, il fait partie de l'écart d'acquisition comptabilisé à la date d'acquisition.

.012 La définition d'une immobilisation incorporelle impose que cette immobilisation incorporelle soit identifiable afin de la distinguer de l'écart d'acquisition. Selon le chapitre SP 3070, l'écart d'acquisition comptabilisé est l'excédent du coût d'achat d'un organisme acquis par le gouvernement sur la part du gouvernement dans les valeurs attribuées aux éléments identifiables de l'actif acquis, déduction faite des passifs pris en charge, établie selon la valeur de ces éléments à la date d'acquisition. Il s'agit d'un actif représentant les avantages économiques futurs découlant des autres actifs acquis dans le cadre d'une acquisition qui ne sont pas identifiés individuellement ni comptabilisés séparément. Les avantages économiques futurs peuvent résulter d'une synergie entre les éléments identifiables de l'actif acquis ou découler d'actifs qui, pris individuellement, ne satisfont pas aux critères de comptabilisation dans les états financiers.

.013 Un actif est identifiable :

- a) soit s'il est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé ou dissocié de l'entité et être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit conjointement avec un contrat, un actif identifiable ou un passif identifiable y afférents, que l'entité entende ou non procéder à l'une de ces opérations;
- b) soit s'il découle d'accords exécutoires (y compris de droits contractuels ou d'autres droits établis), que ces droits soient ou non transférables ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

.014 Un accord exécutoire, aux fins du présent chapitre, désigne tout accord qui confère aux parties des droits et obligations exécutoires similaires à ceux qui seraient constatés sous la forme d'un contrat. L'entité peut recevoir ou avoir le droit de recevoir une immobilisation incorporelle découlant d'une opération génératrice de revenus faisant l'objet d'un accord exécutoire qui entre dans le champ d'application du chapitre SP 3100, ACTIFS ET REVENUS AFFECTÉS, ou du chapitre SP 3400, REVENUS. L'entité applique les indications de ces chapitres pour comptabiliser le revenu et/ou le passif correspondant, et comptabilise une immobilisation incorporelle lorsque cet élément répond à la définition d'une immobilisation incorporelle et satisfait aux critères de comptabilisation y afférents selon le présent chapitre.

### Contrôle d'un actif

- .015 L'entité contrôle un actif si elle a la capacité d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente, si elle a la capacité de restreindre l'accès des tiers à ces avantages et si elle est exposée aux risques associés à la ressource économique. La capacité de l'entité de contrôler les avantages économiques futurs découlant d'une immobilisation incorporelle résulte normalement de droits établis qu'elle peut faire appliquer par un tribunal. En l'absence de droits établis, la démonstration du contrôle est plus difficile. Toutefois, la possibilité de faire appliquer juridiquement un droit ne constitue pas une condition nécessaire du contrôle dans la mesure où l'entité peut être à même de contrôler les avantages économiques futurs de quelque autre façon.
- .016 Des connaissances scientifiques ou techniques peuvent donner naissance à des avantages économiques futurs. L'entité contrôle ces avantages si, par exemple, ses connaissances sont protégées par des droits établis, tels que des droits d'auteur, par une clause de non-concurrence (lorsque cela est autorisé) ou par une obligation juridique des salariés de respecter la confidentialité.
- .017 L'entité peut avoir une équipe de personnes qualifiées et être à même d'identifier les compétences supplémentaires acquérables par la formation qui généreront des avantages économiques futurs. Elle peut également s'attendre à ce que son personnel continue à mettre ses compétences à son service. Toutefois, en règle générale, l'entité a un contrôle insuffisant des avantages économiques futurs attendus d'une équipe de personnes qualifiées et d'un effort de formation pour que ces éléments puissent répondre à la définition d'une immobilisation incorporelle. Pour des raisons similaires, il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou d'expertise technique puisse répondre à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits établis permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et à moins qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.
- .018 L'entité peut avoir un portefeuille d'usagers de ses services ou un taux de réussite auprès des usagers cibles et s'attendre à ce que ces usagers continuent d'utiliser ses services en raison des efforts qu'elle consent à l'établissement de relations avec eux. Toutefois, en l'absence de droits établis lui permettant de protéger, ou d'autres moyens lui permettant de contrôler, ses relations avec les usagers d'un service ou leur fidélité à son égard, l'entité n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques attendus de ces relations ou de cette fidélité pour que de tels éléments (par exemple, le portefeuille d'usagers d'un service, les parts de marché ou le taux de réussite associés à un service, et les relations avec les usagers d'un service et la fidélité de ceux-ci) répondent à la définition d'une immobilisation incorporelle. En l'absence de droits établis lui permettant de protéger ces relations, les opérations avec contrepartie pour les mêmes relations ou des relations similaires non contractuelles fournissent des preuves que l'entité est néanmoins à même de contrôler les avantages économiques futurs attendus des relations avec les usagers d'un service. Du fait que ces opérations avec contrepartie fournissent aussi des preuves que les relations avec les usagers d'un service sont séparables, ces relations répondent à la définition d'une immobilisation incorporelle.

### Avantages économiques futurs

- .019 Les avantages économiques futurs (qui comprennent le potentiel de service) découlant d'une immobilisation incorporelle peuvent inclure les revenus tirés de la vente de biens ou de services, les économies de coûts ou d'autres avantages résultant de l'utilisation de l'actif par l'entité. Par exemple, l'utilisation d'une propriété intellectuelle dans le cadre d'un processus de production ou de prestation de services peut réduire les coûts futurs de production ou les coûts futurs des services, ou encore améliorer la prestation des services, plutôt qu'augmenter les revenus futurs (par exemple, un système en ligne qui permet aux citoyens de renouveler leur permis de conduire plus rapidement, et qui donne ainsi lieu à une réduction des besoins en personnel de bureau pour ces opérations et à une accélération du traitement).

## Comptabilisation et évaluation

- .020 La comptabilisation d'un élément en tant qu'immobilisation incorporelle impose que l'entité démontre que l'élément :
- répond à la définition d'une immobilisation incorporelle (voir les paragraphes SP 3155.010 à .019);
  - satisfait aux critères de comptabilisation (voir les paragraphes SP 3155.023 à .025).

Cette disposition s'applique aux coûts engagés à la comptabilisation et aux coûts engagés ultérieurement en vue d'accroître l'avantage économique futur associé à cet élément.

- .021 Les paragraphes SP 3155.027 à .034 traitent de l'application des critères de comptabilisation aux immobilisations incorporelles acquises séparément. Les paragraphes SP 3155.037 et .038 traitent de l'évaluation initiale des immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'opérations sans contrepartie; les paragraphes SP 3155.039 et .040, des échanges d'immobilisations incorporelles; et les paragraphes SP 3155.041 à .043, du traitement de la survaleur (goodwill) générée en interne. Les paragraphes SP 3155.044 à .060 traitent de la comptabilisation et de l'évaluation initiales des immobilisations incorporelles générées en interne.
- .022 La nature des immobilisations incorporelles est telle que, dans de nombreux cas, il n'y a pas d'ajout à un tel actif ni de remplacement d'une partie de cet actif. En conséquence, il est probable que la plupart des dépenses ultérieures maintiendront les avantages économiques futurs attendus que représente l'immobilisation incorporelle existante, plutôt que de répondre à la définition d'une immobilisation incorporelle et de satisfaire aux critères de comptabilisation énoncés dans le présent chapitre. De plus, il est souvent difficile d'attribuer directement des dépenses ultérieures à une immobilisation incorporelle particulière plutôt qu'aux activités de l'entité dans leur ensemble. Par conséquent, les dépenses ultérieures (c'est-à-dire engagées après la comptabilisation initiale dans le cas d'une immobilisation incorporelle acquise ou après l'achèvement dans le cas d'une immobilisation incorporelle générée en interne) ne sont que rarement comptabilisées dans la valeur comptable de l'actif. En cohérence avec le paragraphe SP 3155.056, les dépenses ultérieures au titre de marques, cartouches de titre, titres de publication, listes d'usagers d'un service et autres éléments similaires en substance (que ceux-ci soient acquis à l'externe ou générés en interne) sont toujours comptabilisées dans l'excédent ou le déficit à mesure qu'elles sont engagées. Ceci tient au fait que ces dépenses ne peuvent être distinguées de celles au titre du développement des activités de l'entité dans leur ensemble.
- .023 *Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée dans les états financiers si, et seulement si :*
- elle répond à la définition d'un actif;*
  - le coût de cet actif peut être évalué de manière à en donner une image fidèle.*
- .024 *L'entité doit apprécier les avantages économiques futurs attendus en utilisant des hypothèses raisonnables et justifiables représentant la meilleure estimation de la direction quant à l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée de vie utile de l'actif.*
- .025 Pour apprécier le degré de certitude rattaché au flux d'avantages économiques futurs attribuables à l'utilisation de l'actif, l'entité exerce son jugement professionnel sur la base des preuves disponibles lors de la comptabilisation initiale, en accordant un poids plus important aux preuves de source externe.
- .026 *Une immobilisation incorporelle acquise séparément doit être évaluée initialement au coût selon les paragraphes SP 3155.027 à .034. Lorsqu'une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'une opération sans contrepartie, son coût initial à la date d'acquisition doit être évalué selon le paragraphe SP 3155.038.*

## Acquisition séparée

- .027 Normalement, le prix que l'entité paie pour acquérir séparément une immobilisation incorporelle reflète les avantages économiques futurs attendus que représente l'actif et qui iront à l'entité. En d'autres termes, l'entité s'attend à une rentrée d'avantages économiques, même s'il reste une incertitude quant au moment ou au montant de cette rentrée.
- .028 De plus, le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément peut généralement être évalué de manière à en donner une image fidèle. C'est le cas en particulier lorsque la contrepartie de l'achat est sous forme de trésorerie ou d'autres actifs monétaires.
- .029 Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend :
- son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux;
  - tout coût directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.
- .030 Exemples de coûts directement attribuables :
- les coûts des avantages sociaux (au sens des chapitres SP 3250 et SP 3255) résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif<sup>4</sup>;
  - les honoraires résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif;
  - les coûts des tests de bon fonctionnement de l'actif.
- .031 Exemples de dépenses qui ne font pas partie du coût d'une immobilisation incorporelle :
- les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion);
  - les coûts associés au fait de mener des activités dans un nouveau lieu ou auprès d'une nouvelle catégorie d'utilisateurs d'un service (y compris les coûts de formation du personnel);
  - les frais administratifs et autres coûts indirects généraux (à l'exception des coûts indirects directement attribuables).
- .032 La comptabilisation des coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle cesse lorsque l'actif se trouve dans l'état où il doit se trouver pour être capable de fonctionner de la manière prévue par la direction. Par conséquent, les coûts engagés dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'une immobilisation incorporelle ne sont pas inclus dans la valeur comptable de cet actif. Par exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle :
- les coûts engagés alors qu'un actif capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service;
  - les déficits de fonctionnement initiaux, tels que ceux qui sont subis pendant que se développe la demande pour la production issue de cet actif.
- .033 Certaines activités interviennent dans le cadre du développement d'une immobilisation incorporelle, mais ne sont pas nécessaires pour la mettre dans l'état où elle doit se trouver pour être capable de fonctionner de la manière prévue par la direction. Ces activités accessoires peuvent intervenir avant ou pendant les activités de développement. Étant donné que les activités accessoires ne sont pas nécessaires pour mettre l'actif dans l'état où il doit se trouver pour être capable de fonctionner de la manière prévue par la direction, les revenus tirés de ces activités accessoires et les charges connexes sont comptabilisés immédiatement dans l'excédent ou le déficit et inclus dans leurs catégories de revenus et de charges respectives.

4 Le CCSP élabore actuellement une nouvelle norme sur les avantages sociaux. Si cette norme est finalisée avant le présent chapitre, les renvois aux chapitres SP 3250 et SP 3255 seront plutôt remplacés par des renvois à la nouvelle norme.

- .034 Si le paiement au titre d'une immobilisation incorporelle est différé au-delà des durées normales de crédit, son coût est l'équivalent du prix au comptant. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en tant que charges d'intérêts sur la durée du crédit à moins qu'elle ne soit inscrite à l'actif lorsque l'entité a pour politique de capitaliser ces intérêts.

### Dépenses ultérieures au titre d'un projet de recherche et développement en cours acquis

- .035 *Les dépenses de recherche ou développement qui :*
- a) *sont liées à un projet de recherche ou développement en cours acquis séparément et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle;*
  - b) *sont engagées après l'acquisition de ce projet;*
- doivent être comptabilisées selon les paragraphes SP 3155.047 à .055.*
- .036 L'application des dispositions des paragraphes SP 3155.047 à .055 signifie que les dépenses ultérieures au titre d'un projet de recherche ou développement en cours acquis séparément et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle sont :
- a) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées s'il s'agit de dépenses de recherche;
  - b) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées s'il s'agit de dépenses de développement qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle du paragraphe SP 3155.050;
  - c) ajoutées à la valeur comptable du projet de recherche ou développement en cours acquis s'il s'agit de dépenses de développement qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe SP 3155.050.

### Immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'opérations sans contrepartie

- .037 Dans certains cas, une immobilisation incorporelle peut être acquise dans le cadre d'une opération sans contrepartie. Cela peut se produire lorsqu'une autre entité du secteur public transfère à l'entité, dans le cadre d'une opération sans contrepartie, des immobilisations incorporelles telles que des droits d'atterrissage dans un aéroport, des licences d'exploitation de stations de radio ou de télévision, des licences ou des quotas d'importation, ou des droits d'accès à d'autres ressources dont l'utilisation est soumise à des restrictions. De même, un citoyen privé, par exemple le lauréat d'un prix Nobel, pourrait léguer ses archives personnelles, notamment les droits d'auteur sur ses publications, aux archives nationales (une entité du secteur public) dans le cadre d'une opération sans contrepartie.
- .038 Dans ces circonstances, le coût de l'élément en question correspond à sa juste valeur à la date d'acquisition, à moins que des indications sur l'évaluation de l'opération sans contrepartie ne soient fournies dans un autre chapitre, comme le chapitre SP 3420, OPÉRATIONS INTERENTITÉS.

### Échanges d'actifs

- .039 Une ou plusieurs immobilisations incorporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires, ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. Lorsqu'une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'une opération interentités entrant dans le champ d'application du chapitre SP 3420, elle est à évaluer selon les indications de ce chapitre. Autrement, l'analyse qui suit fait simplement référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elle s'applique aussi à tous les échanges décrits dans la première phrase du présent paragraphe. Le coût d'une telle immobilisation incorporelle est évalué à la juste valeur sauf s'il n'est possible d'évaluer ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle

de l'actif cédé de manière à en donner une image fidèle. L'actif acquis est évalué à la juste valeur même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif cédé. Si l'actif acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.

- .040 L'alinéa SP 3155.023 b) spécifie, comme condition de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, que le coût de cet actif devrait pouvoir être évalué de manière à en donner une image fidèle. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle peut être évaluée de manière à en donner une image fidèle si la variabilité de l'intervalle des évaluations raisonnables de la juste valeur n'est pas importante pour cet actif. Si l'entité est en mesure d'évaluer la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif cédé de manière à en donner une image fidèle, la juste valeur de l'actif cédé est alors utilisée pour évaluer le coût, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

### Survaleur (goodwill) générée en interne

- .041 *La survaleur générée en interne ne doit pas être comptabilisée en tant qu'actif.*
- .042 Dans certains cas, une dépense est engagée pour générer des avantages économiques futurs, mais cette dépense n'aboutit pas à la création d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation du présent chapitre. Cette dépense est souvent décrite comme contribuant à la survaleur générée en interne. La survaleur générée en interne n'est pas comptabilisée en tant qu'actif, car il ne s'agit pas d'une ressource identifiable (c'est-à-dire qu'elle n'est pas séparable et ne découle pas d'accords exécutoires (y compris de droits contractuels ou d'autres droits établis)) contrôlée par l'entité et pouvant être évaluée au coût de manière à en donner une image fidèle.
- .043 Les différences entre la juste valeur de l'entité et la valeur comptable de ses actifs nets identifiables à tout moment peuvent prendre en compte une série de facteurs affectant la juste valeur de l'entité. Toutefois, de telles différences ne représentent pas le coût des immobilisations incorporelles contrôlées par l'entité.

### Immobilisations incorporelles générées en interne

- .044 Il est parfois difficile d'apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne remplit les conditions de comptabilisation en raison des difficultés :
- a) à identifier si, et quand, il existe un actif identifiable qui générera des avantages économiques futurs attendus;
  - b) à déterminer le coût de l'actif de manière à en donner une image fidèle. Dans certains cas, le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne ne peut pas être distingué du coût pour maintenir ou accroître la survaleur générée en interne de l'entité ou du coût de la conduite des activités courantes.

Par conséquent, en plus de se conformer aux dispositions générales en matière de comptabilisation et d'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle, l'entité applique à toutes les immobilisations incorporelles générées en interne les dispositions et les indications des paragraphes SP 3155.045 à .060 ci-dessous.

- .045 Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, l'entité distingue, dans la génération de l'actif :
- a) une phase de recherche;
  - b) une phase de développement.

Bien que les termes «recherche» et «développement» soient définis, les termes «phase de recherche» et «phase de développement» ont dans le présent chapitre une signification plus large.

- .046 Si l'entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était engagée uniquement lors de la phase de recherche.

### Phase de recherche

- .047 *Aucune immobilisation incorporelle résultant de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être comptabilisée. Les dépenses au titre de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées.*
- .048 Lors de la phase de recherche d'un projet interne, l'entité ne peut démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle qui générera des avantages économiques futurs. Ces dépenses sont donc comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées.
- .049 Exemples d'activités de recherche :
- a) les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances;
  - b) la recherche d'applications de résultats de la recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et leur choix définitif;
  - c) la recherche de substituts à des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services;
  - d) la formulation, la conception et l'évaluation de différentes possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés, et le choix définitif de l'une d'elles.

### Phase de développement

- .050 *Une immobilisation incorporelle résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) doit être comptabilisée si, et seulement si, l'entité peut démontrer tout ce qui suit :*
- a) *la faisabilité technique de l'achèvement de l'immobilisation incorporelle de sorte à la rendre prête à être mise en service ou disponible à la vente;*
  - b) *son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre;*
  - c) *sa capacité d'utiliser ou de vendre l'immobilisation incorporelle;*
  - d) *la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs. L'entité peut démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci sera utilisée en interne, son utilité;*
  - e) *la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle;*
  - f) *sa capacité d'évaluer de manière à en donner une image fidèle les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.*
- .051 Lors de la phase de développement d'un projet interne, l'entité pourrait, dans certains cas, identifier une immobilisation incorporelle et démontrer que cet actif générera des avantages économiques futurs. Cela tient au fait que la phase de développement d'un projet se situe à un stade plus avancé que la phase de recherche.
- .052 Exemples d'activités de développement :
- a) la conception, la construction et la mise à l'essai de modèles et de prototypes aux stades de préproduction ou de préutilisation;
  - b) la conception d'outils, de gabarits, de moules et de matrices impliquant une technologie nouvelle;

- c) la conception, la construction et l'exploitation d'une unité ou d'un établissement pilote qui n'est pas à une échelle rendant faisable, sur le plan économique, sa production commerciale ou son utilisation pour la fourniture de services;
  - d) la conception, la construction et la mise à l'essai de la solution choisie parmi différentes possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés;
  - e) le développement d'un site Web et d'un logiciel.
- .053 Pour démontrer comment une immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs, l'entité apprécie, au moyen des principes énoncés dans le présent chapitre, les avantages économiques futurs qu'elle recevra de l'actif.
- .054 La disponibilité des ressources nécessaires à l'achèvement, à l'utilisation et à l'obtention des avantages d'une immobilisation incorporelle peut être démontrée, par exemple, par un plan d'activité indiquant les ressources (techniques, financières et autres) nécessaires et la capacité de l'entité de mobiliser ces ressources. Dans certains cas, l'entité démontre la disponibilité de financements externes en obtenant d'un prêteur ou d'un bailleur de fonds l'indication qu'il est disposé à financer le plan.
- .055 Les systèmes de détermination des coûts de l'entité permettent souvent d'évaluer de manière à en donner une image fidèle le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne, entre autres les salaires et autres dépenses engagées afin d'obtenir des logos, des droits d'auteur ou des licences ou pour développer des logiciels.
- .056 *Lorsqu'ils sont générés en interne, les marques, cartouches de titre, titres de publication, listes d'utilisateurs d'un service et autres éléments similaires en substance ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.*
- .057 Les dépenses au titre de marques, cartouches de titre, titres de publication, listes d'utilisateurs d'un service et autres éléments similaires en substance qui sont générés en interne ne peuvent pas être distinguées du coût de développement des activités de l'entité dans leur ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.

### **Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne**

- .058 Pour l'application du paragraphe SP 3155.026, le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne est égal à la somme des dépenses engagées à partir de la date à laquelle cette immobilisation incorporelle a satisfait pour la première fois aux critères de comptabilisation des paragraphes SP 3155.023, SP 3155.024 et SP 3155.050. Le paragraphe SP 3155.065 interdit de réincorporer des dépenses antérieurement comptabilisées en charges.
- .059 Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend tous les coûts directement attribuables qui sont nécessaires à la création, à la production et à la préparation de cet actif en vue de le mettre dans l'état où il doit se trouver pour être capable de fonctionner de la manière prévue par la direction. Les coûts directement attribuables comprennent, par exemple :
- a) les coûts des matériaux et des services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle;
  - b) les coûts des avantages sociaux (tels que définis dans les chapitres SP 3250 et SP 3255)<sup>5</sup> résultant de la génération de l'immobilisation incorporelle;
  - c) les honoraires d'enregistrement d'un droit établi;
  - d) l'amortissement des brevets et licences qui sont utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle.

Le paragraphe SP 3155.034 spécifie les critères de comptabilisation des intérêts en tant qu'élément du coût d'un actif.

5 Le CCSP élabore actuellement une nouvelle norme sur les avantages sociaux. Si cette norme est finalisée avant le présent chapitre, les renvois aux chapitres SP 3250 et SP 3255 seront plutôt remplacés par des renvois à la nouvelle norme.

- .060 Ne constituent pas des composantes du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne :
- les frais de vente, les frais administratifs et les autres coûts indirects généraux, à moins que ces dépenses ne puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de sa mise en service;
  - les inefficacités identifiées et les déficits de fonctionnement initiaux subis avant que l'actif n'atteigne le niveau de performance prévu;
  - les dépenses au titre de la formation du personnel pour l'exploitation de l'actif.

## Comptabilisation d'une charge

- .061 *Une dépense au titre d'un élément incorporel doit être comptabilisée en charges lorsqu'elle est engagée, sauf si elle fait partie du coût d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation (voir les paragraphes SP 3155.020 à .060).*
- .062 Dans certains cas, une dépense est engagée pour fournir à l'entité des avantages économiques futurs, mais aucune immobilisation incorporelle ou aucun autre actif acquis ou créé ne peut être comptabilisé. Dans le cas de la fourniture de biens, l'entité comptabilise en charges une telle dépense lorsqu'elle dispose d'un droit d'accès à ces biens. Dans le cas de la fourniture de services, l'entité comptabilise en charges la dépense lorsqu'elle reçoit ces services. Par exemple, les dépenses au titre de la recherche sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées (voir le paragraphe SP 3155.047). D'autres exemples de dépenses comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées incluent :
- les dépenses au titre d'activités de démarrage (c'est-à-dire les coûts de démarrage), à moins que ces dépenses ne soient incluses dans le coût d'une immobilisation corporelle selon le chapitre SP 3150. Les coûts de démarrage peuvent consister en des frais d'établissement, tels que les frais juridiques et de secrétariat engagés pour la constitution d'une entité juridique, en des dépenses au titre de l'ouverture d'une nouvelle installation ou d'un nouvel établissement (c'est-à-dire les coûts de préouverture), ou en des dépenses au titre du démarrage de nouvelles activités ou du lancement de nouveaux produits ou procédés (c'est-à-dire les coûts de préexploitation);
  - les dépenses au titre d'activités de formation;
  - les dépenses au titre de la publicité et de la promotion;
  - les dépenses au titre de la relocalisation ou de la réorganisation de tout ou partie de l'entité.
- .063 L'entité dispose d'un droit d'accès à des biens lorsqu'elle en est propriétaire. De même, elle dispose d'un droit d'accès à des biens lorsque ceux-ci ont été construits par un fournisseur en application des conditions stipulées dans un contrat d'approvisionnement et que l'entité peut exiger leur livraison contre paiement. Les services sont reçus lors de leur prestation par un fournisseur conformément à un contrat conclu à cet effet avec l'entité et non pas lorsque l'entité les utilise pour fournir un autre service, par exemple pour diffuser une information au sujet d'un service auprès des usagers de ce service.
- .064 Si un paiement anticipé répond à la définition d'un actif selon le chapitre SP 3210, le paragraphe SP 3155.061 n'interdit pas à l'entité de le comptabiliser en tant qu'actif lorsque des biens et des services sont payés avant que l'entité obtienne un droit d'accès à ces biens ou reçoive ces services.

## Interdiction de comptabiliser en tant qu'actif des dépenses comptabilisées antérieurement en charges

- .065 *Les dépenses au titre d'un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges selon le présent chapitre ne doivent pas être comptabilisées comme faisant partie du coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.*

## Évaluation ultérieure – Coût historique

- .066 *Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.*

## Durée de vie utile

- .067 *L'entité doit apprécier si la durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle est déterminée ou indéterminée et, si elle est déterminée, de combien est cette durée de vie utile, en temps ou en nombre d'unités de production (ou d'unités analogues). Une immobilisation incorporelle doit être considérée par l'entité comme ayant une durée de vie utile indéterminée lorsque, sur la base d'une analyse de tous les facteurs pertinents, il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère pour l'entité des avantages économiques futurs.*
- .068 La comptabilisation d'une immobilisation incorporelle est fondée sur sa durée de vie utile. Une immobilisation incorporelle à durée de vie utile déterminée est amortie (voir les paragraphes SP 3155.077 à .089), et une immobilisation incorporelle à durée de vie utile indéterminée ne l'est pas (voir les paragraphes SP 3155.090 à .093). Les exemples illustratifs accompagnant le présent chapitre montrent comment déterminer la durée de vie utile de différentes immobilisations incorporelles et comment procéder à la comptabilisation ultérieure de ces actifs en fonction de cette détermination.
- .069 La détermination de la durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle appelle la prise en compte de plusieurs facteurs, notamment :
- a) l'utilisation attendue de l'actif par l'entité et le fait que cet actif peut (ou non) être géré efficacement par une autre équipe de direction;
  - b) les cycles de vie typiques de produits caractéristiques de l'actif et les informations publiques concernant l'estimation de la durée de vie utile d'actifs de types similaires qui sont utilisés de façon similaire;
  - c) l'obsolescence technique, technologique, commerciale ou autre;
  - d) la stabilité du secteur d'activité dans lequel l'actif est exploité et l'évolution de la demande pour la production issue de l'actif, qu'il s'agisse de produits ou de services;
  - e) les actions attendues des concurrents existants ou potentiels;
  - f) le niveau des dépenses d'entretien nécessaires pour obtenir les avantages économiques futurs attendus de l'actif, et la capacité et l'intention de l'entité d'atteindre un tel niveau;
  - g) la durée du contrôle sur l'actif et les limitations juridiques ou autres pour son utilisation, telles que les dates d'expiration des contrats de location liés;
  - h) le fait que la durée de vie utile de l'actif dépend (ou non) de la durée de vie utile d'autres actifs de l'entité.
- .070 Le terme «indéterminé» ne signifie pas «infini». La durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle ne reflète que le niveau des dépenses d'entretien futures nécessaires pour maintenir l'actif au niveau de performance apprécié au moment de l'estimation de la durée de vie utile de cet actif, ainsi que la capacité et l'intention de l'entité de maintenir un tel niveau de dépenses. La conclusion que la durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle est indéterminée ne doit pas dépendre de dépenses futures prévues supérieures à celles qui sont nécessaires pour maintenir l'actif à ce niveau de performance.
- .071 Compte tenu de la rapidité avec laquelle la technologie a évolué par le passé, les logiciels et de nombreuses autres immobilisations incorporelles sont vulnérables à l'obsolescence technologique. Ainsi, leur durée de vie utile est souvent courte. La réduction future attendue du prix de vente d'un article produit au moyen d'une immobilisation incorporelle pourrait être une indication de l'attente selon laquelle cet actif sera frappé d'obsolescence technologique ou commerciale, ce qui pourrait refléter une diminution des avantages économiques futurs qu'il représente.

- .072 La durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle peut être très longue ou même indéterminée. L'incertitude justifie de faire preuve de prudence dans l'estimation de la durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle, mais elle ne justifie pas de choisir une durée si courte qu'elle n'est pas réaliste.
- .073 *La durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle qui découle d'accords exécutoires (y compris de droits contractuels ou d'autres droits établis) ne doit pas excéder la durée des accords exécutoires (y compris des droits contractuels ou des autres droits établis), mais elle peut être plus courte, en fonction de la période au cours de laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif. Si les accords exécutoires (y compris les droits contractuels ou les autres droits établis) ont une durée limitée susceptible d'être renouvelée, la durée de vie utile de l'immobilisation incorporelle ne doit inclure la ou les périodes de renouvellement que s'il y existe des preuves à l'appui du renouvellement par l'entité sans que cela occasionne des coûts importants.*
- .074 *La durée de vie utile d'une licence ou d'un droit similaire préalablement accordé par un établissement se regroupant à un autre établissement partie au regroupement qui est comptabilisé par l'entité issue du regroupement correspond à la période résiduelle de l'accord exécutoire (y compris des droits contractuels ou des autres droits établis) aux termes duquel le droit a été accordé et ne doit pas inclure les périodes de renouvellement.*
- .075 Des facteurs économiques, politiques, sociaux et juridiques peuvent influencer sur la durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle. Dans le cas de facteurs économiques, politiques ou sociaux, ils déterminent la période au cours de laquelle l'entité recevra des avantages économiques futurs. Quant aux facteurs juridiques, ils peuvent limiter la période au cours de laquelle l'entité contrôle l'accès à ces avantages économiques. La durée de vie utile est la plus courte des périodes déterminées par ces facteurs.
- .076 L'existence des facteurs suivants, entre autres, indique que l'entité est en mesure de renouveler les accords exécutoires (y compris les droits contractuels ou les autres droits établis) sans engager de coûts importants :
- a) il existe des preuves, pouvant être fondées sur l'expérience passée, que les accords exécutoires (y compris les droits contractuels ou les autres droits établis) seront renouvelés. Si le renouvellement dépend du consentement d'un tiers, il faut aussi avoir la preuve que le tiers donnera son consentement;
  - b) il existe des preuves que toutes les conditions nécessaires à l'obtention du renouvellement seront satisfaites;
  - c) le coût du renouvellement pour l'entité n'est pas important par rapport aux avantages économiques futurs qui devraient découler du renouvellement et aller à l'entité.

Si le coût du renouvellement est important par rapport aux avantages économiques futurs qui devraient découler du renouvellement et aller à l'entité, le coût du «renouvellement» représente, en substance, le coût d'acquisition d'une nouvelle immobilisation incorporelle à la date du renouvellement.

## Immobilisations incorporelles à durée de vie utile déterminée

### Durée d'amortissement et mode d'amortissement

- .077 *Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle à durée de vie utile déterminée doit être réparti systématiquement sur sa durée de vie utile. L'amortissement doit commencer lorsque l'actif est prêt à être mis en service, c'est-à-dire lorsqu'il se trouve à l'endroit et dans l'état où il doit se trouver pour être capable de fonctionner de la manière prévue par la direction. L'amortissement doit cesser à la date la plus proche entre la date à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente<sup>6</sup> et celle à laquelle il est décomptabilisé. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter*

6 Les critères de classification d'un actif comme étant détenu en vue de la vente se trouvent au paragraphe SP 1202.64.

*le rythme selon lequel l'entité prévoit de consommer les avantages économiques futurs associés à l'actif. Si ce rythme ne peut être déterminé de manière à en donner une image fidèle, le mode linéaire doit être utilisé. La charge d'amortissement de chaque période doit être comptabilisée dans l'excédent ou le déficit, sauf si le présent chapitre ou un autre chapitre autorise ou impose son incorporation dans la valeur comptable d'un autre actif.*

- .078 Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir systématiquement le montant amortissable d'un actif sur sa durée de vie utile. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production. L'amortissement linéaire donne lieu à une charge constante sur la durée de vie utile de l'actif si la valeur résiduelle de l'actif ne change pas. Le mode dégressif donne lieu à une charge décroissante sur la durée de vie utile de l'actif. Le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation attendue de l'actif ou sur la production attendue issue de cet actif. Le choix du mode utilisé est fondé sur le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs attendus que représente l'actif; ce mode est appliqué de la même manière d'une période à l'autre, sauf si le rythme attendu de consommation de ces avantages économiques futurs vient à changer.
- .079 Il existe une présomption réfutable selon laquelle il n'est pas approprié d'avoir recours, pour une immobilisation incorporelle utilisée dans une activité donnée, à un mode d'amortissement qui est fonction des revenus tirés de cette activité. Ces revenus reflètent habituellement des facteurs qui ne sont pas directement liés à la consommation des avantages économiques que représente l'immobilisation incorporelle. Par exemple, les revenus subissent l'effet d'autres entrées et processus, d'activités liées à la vente ou de changements concernant les volumes de ventes et les prix. Ces derniers peuvent d'ailleurs varier en raison de l'inflation, laquelle n'est aucunement liée à la façon dont un actif est consommé. La présomption ne peut être réfutée que dans des circonstances limitées :
- a) soit lorsque l'immobilisation incorporelle est exprimée selon une mesure des revenus, comme il est expliqué au paragraphe SP 3155.081;
  - b) soit lorsqu'il peut être démontré qu'il existe une forte corrélation entre les revenus et la consommation des avantages économiques associés à l'immobilisation incorporelle.
- .080 Pour choisir un mode d'amortissement approprié selon le paragraphe SP 3155.078, l'entité pourrait déterminer le facteur limitatif prédominant qui est inhérent à l'immobilisation incorporelle. Par exemple, dans le contrat qui établit le droit d'utilisation de l'immobilisation incorporelle par l'entité, l'utilisation permise de cette immobilisation incorporelle pourrait être spécifiée en nombre d'années (c'est-à-dire en temps), en unités de production ou par un montant total prédéterminé de revenus à générer. L'identification de ce facteur limitatif prédominant pourrait donc servir de point de départ pour identifier ce sur quoi il est approprié de fonder l'amortissement, mais l'entité peut utiliser un mode qui reflète plus étroitement le rythme attendu de consommation des avantages économiques, s'il en est.
- .081 Dans le cas où le facteur limitatif prédominant qui est inhérent à l'immobilisation incorporelle est l'atteinte d'un seuil de revenus, il peut être approprié de fonder l'amortissement sur les revenus qui seront générés. Par exemple, l'entité pourrait avoir le droit d'exploiter une autoroute à péage jusqu'à concurrence d'un montant total prédéterminé de revenus tirés des péages qui serait chiffré à 100 millions de dollars. Dans le cas où le contrat d'utilisation d'une immobilisation incorporelle fait des revenus le facteur limitatif prédominant, il peut être approprié de fonder l'amortissement sur les revenus qui seront générés, pourvu que le contrat stipule un montant total prédéterminé de revenus à générer, lequel montant servira à déterminer l'amortissement.
- .082 L'amortissement est généralement comptabilisé dans l'excédent ou le déficit (c'est-à-dire à titre de charges dans l'état des résultats). Toutefois, les avantages économiques futurs que représente un actif sont parfois absorbés dans la production d'un autre actif, auquel cas la charge d'amortissement fait partie intégrante du coût de l'autre actif et est incorporée dans sa valeur comptable.

## Valeur résiduelle

- .083 *La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle à durée de vie utile déterminée doit être réputée nulle, sauf :*
- a) *si un tiers s'est engagé à acquérir l'actif à la fin de sa durée de vie utile;*
  - b) *s'il existe un marché actif pour cet actif et :*
    - i) *si la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché,*
    - ii) *s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée de vie utile de l'actif.*
- .084 Le montant amortissable d'un actif à durée de vie utile déterminée est établi déduction faite de sa valeur résiduelle. Une valeur résiduelle différente de zéro implique que l'entité compte sortir l'immobilisation incorporelle du patrimoine avant la fin de sa durée de vie économique.
- .085 L'estimation de la valeur résiduelle d'un actif repose sur la valeur recouvrable lors de la sortie du patrimoine, sur la base des prix prévalant à la date de l'estimation pour la vente d'un actif similaire qui est arrivé à la fin de sa durée de vie utile et qui a été exploité dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé. La valeur résiduelle est passée en revue au moins à chaque date de clôture. Le changement de valeur résiduelle de l'actif est comptabilisé comme une révision d'estimation comptable selon le chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES.
- .086 La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle peut augmenter pour atteindre ou excéder la valeur comptable de l'actif. Dans ce cas, la charge d'amortissement liée à l'actif est nulle, sauf si et jusqu'à ce que sa valeur résiduelle baisse pour atteindre un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

## Revue de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement

- .087 *La durée d'amortissement et le mode d'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée de vie utile déterminée doivent être passés en revue au moins à chaque date de clôture. Si la durée de vie utile attendue de l'actif est différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée en conséquence. Si le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs que représente l'actif a connu un changement, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. De tels changements doivent être comptabilisés comme des révisions d'estimations comptables selon le chapitre SP 2120.*
- .088 Au cours de la durée de vie d'une immobilisation incorporelle, il peut apparaître que l'estimation de sa durée de vie utile est inadéquate. Par exemple, la comptabilisation d'une perte de valeur peut indiquer que la durée d'amortissement nécessite une modification.
- .089 Au fil du temps, le rythme auquel les avantages économiques futurs qui devraient découler d'une immobilisation incorporelle et aller à l'entité peut changer. Il peut apparaître, par exemple, que le mode d'amortissement dégressif est plus approprié que le mode linéaire. Il se peut également que l'utilisation des droits représentés par une licence soit différée dans l'attente d'une décision concernant d'autres composantes du plan stratégique de l'entité. Dans ce cas, les avantages économiques découlant de l'actif peuvent n'être reçus qu'au cours de périodes ultérieures.

## Immobilisations incorporelles à durée de vie utile indéterminée

- .090 *Une immobilisation incorporelle à durée de vie utile indéterminée ne doit pas être amortie.*
- .091 Selon les principes énoncés dans le présent chapitre, l'entité est tenue de soumettre une immobilisation incorporelle à durée de vie utile indéterminée ou une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service à un test de dépréciation en comparant sa valeur de service recouvrable à sa valeur comptable lorsqu'il existe un indice que l'immobilisation incorporelle a pu se déprécier.

## Revue de l'appréciation de la durée de vie utile

- .092 *La durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas amortie doit être passée en revue à chaque date de clôture afin de déterminer si les événements et circonstances continuent de justifier l'appréciation d'une durée de vie utile indéterminée pour cet actif. Si ce n'est pas le cas, le changement d'appréciation de la durée de vie utile d'indéterminée à déterminée doit être comptabilisé comme une révision d'estimation comptable selon le chapitre SP 2120.*
- .093 Selon les principes énoncés dans le présent chapitre, le changement d'appréciation de la durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle d'indéterminée à déterminée est un indice que l'actif a pu se déprécier. En conséquence, l'entité soumet l'actif à un test de dépréciation en comparant sa valeur de service recouvrable, déterminée selon les principes énoncés dans le présent chapitre, à sa valeur comptable, et en comptabilisant tout excédent de la valeur comptable sur la valeur de service recouvrable comme une perte de valeur.

## Caractère recouvrable de la valeur comptable – Pertes de valeur

- .094 Pour déterminer si une immobilisation incorporelle s'est dépréciée, l'entité applique les principes énoncés dans le présent chapitre. Ceux-ci expliquent quand et comment l'entité passe en revue la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur de service recouvrable d'un actif et dans quels cas elle comptabilise une perte de valeur.
- .095 *Lorsque les conditions indiquent qu'une immobilisation incorporelle ne contribue plus à la capacité de l'entité de fournir des biens et des services, ou que la valeur des avantages économiques futurs associés à l'immobilisation incorporelle est inférieure à sa valeur comptable, le coût de l'immobilisation incorporelle doit être réduit pour refléter sa baisse de valeur.*
- .096 *La perte de valeur des immobilisations incorporelles doit être comptabilisée à titre de charges dans l'état des résultats.*
- .097 *Une perte de valeur ne doit pas faire l'objet d'une reprise.*
- .098 Une immobilisation incorporelle s'est dépréciée lorsque sa valeur comptable excède sa valeur de service recouvrable. Le paragraphe SP 3155.099 décrit les principaux indices d'une perte de valeur. En présence de l'un de ces indices, l'entité est tenue de procéder à une estimation proprement dite de la valeur de service recouvrable.
- .099 L'entité ramène la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle à sa valeur de service recouvrable lorsqu'elle peut établir qu'il y a lieu de s'attendre à ce que la diminution des avantages économiques futurs soit permanente. Parmi les conditions qui peuvent indiquer que les avantages économiques futurs associés à une immobilisation incorporelle ont diminué et qu'une perte de valeur est appropriée, on trouve les suivantes :
- a) changement dans le degré d'utilisation de l'immobilisation incorporelle;
  - b) changement dans le mode d'utilisation de l'immobilisation incorporelle;
  - c) preuves provenant du système d'information interne qui indiquent que la prestation associée à un actif est ou sera beaucoup moins bonne que celle attendue;
  - d) progrès technologiques importants (qui indiquent l'obsolescence);
  - e) mise hors service de l'immobilisation incorporelle;
  - f) diminution ou disparition du besoin des services fournis par l'immobilisation incorporelle;
  - g) décision de mettre fin au développement de l'immobilisation incorporelle avant son achèvement ou avant qu'elle ne soit utilisable ou vendable;
  - h) modification de la législation ou de l'environnement ayant une incidence sur la mesure dans laquelle l'immobilisation incorporelle peut être utilisée.

- .100 La persistance de l'une ou l'autre de ces conditions pendant plusieurs années successives augmente la probabilité que la comptabilisation d'une perte de valeur s'impose, sauf preuve convaincante du contraire.
- .101 Lorsque l'immobilisation incorporelle ne contribue plus à la capacité de l'entité de fournir des biens et des services, sa valeur est ramenée à sa valeur résiduelle, s'il en est. Cela s'avère approprié lorsque l'entité n'a pas l'intention de continuer à utiliser l'actif à sa capacité actuelle, et qu'il n'existe aucune autre utilisation pour cet actif.
- .102 Dans d'autres circonstances, il est nécessaire d'estimer la valeur des avantages économiques futurs résiduels attendus. Lorsque l'entité peut objectivement estimer une réduction de la valeur du potentiel de service qu'une immobilisation incorporelle représente pour elle, et qu'elle a des preuves convaincantes qu'il y a lieu de s'attendre à ce que la réduction soit de nature permanente, la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle est ramenée à la valeur de service recouvrable, en tant que valeur estimative révisée du potentiel de service que l'actif représente encore pour l'entité.

### Évaluation de la valeur de service recouvrable

- .103 Le présent chapitre définit la valeur de service recouvrable comme la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. La base d'évaluation de la valeur de service recouvrable est décrite aux paragraphes SP 3155.108 à .112.
- .104 Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer, pour un actif, à la fois la juste valeur diminuée des coûts de la vente et la valeur d'utilité. Si l'un ou l'autre de ces montants excède la valeur comptable, l'actif ne s'est pas déprécié, et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.
- .105 Il peut être possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente même si l'actif n'est pas négocié sur un marché actif. Le paragraphe SP 3155.110 indique d'autres bases d'estimation de la juste valeur diminuée des coûts de la vente qui pourraient être utilisées lorsqu'il n'existe aucun marché actif pour l'actif. Toutefois, il n'est parfois pas possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente, faute d'une base permettant d'estimer de manière à en donner une image fidèle le montant obtenu de la vente de l'actif dans le cadre d'une opération conclue entre des parties bien informées et consentantes dans des conditions normales de concurrence. Dans un tel cas, l'entité peut utiliser la valeur d'utilité de l'actif comme valeur de service recouvrable.
- .106 S'il n'existe aucune raison de penser que la valeur d'utilité d'un actif excède de façon significative sa juste valeur diminuée des coûts de la vente, l'entité peut utiliser la juste valeur diminuée des coûts de la vente comme valeur de service recouvrable. Ce cas est fréquent lorsqu'un actif est détenu en vue d'être sorti. Cela tient au fait que la valeur d'utilité d'un actif détenu en vue d'être sorti est constituée principalement du produit net de sortie. Toutefois, pour de nombreux actifs du secteur public qui sont détenus de façon continue en vue de fournir des services spécialisés ou des biens publics à la collectivité, la valeur d'utilité est susceptible d'être supérieure à la juste valeur diminuée des coûts de la vente.
- .107 Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés à effectuer pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou la valeur d'utilité d'un actif.

### Juste valeur diminuée des coûts de la vente

- .108 La meilleure indication de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif est le prix prévu dans le cadre d'un accord exécutoire de vente conclu dans des conditions normales de concurrence, ajusté pour tenir compte des coûts marginaux directement attribuables à la sortie de cet actif du patrimoine.
- .109 S'il n'existe aucun accord exécutoire de vente, mais qu'un actif est négocié sur un marché actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente correspond au prix du marché diminué des coûts de sortie. Le prix du marché approprié correspond habituellement au cours acheteur du jour.

Lorsqu'on ne dispose pas du cours acheteur du jour, le prix de l'opération la plus récente pourrait donner une base d'estimation de la juste valeur diminuée des coûts de la vente, pourvu qu'il n'y ait pas eu de changement important dans la conjoncture économique entre la date de l'opération et la date de l'estimation.

- .110 S'il n'existe ni accord exécutoire de vente ni marché actif pour un actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est basée sur les meilleures informations disponibles sur le montant pouvant être obtenu par l'entité, à la date de clôture, à la sortie de l'actif dans le cadre d'une opération conclue entre des parties bien informées et consentantes dans des conditions normales de concurrence, après déduction des coûts de sortie. Pour déterminer ce montant, l'entité pourrait tenir compte du résultat de récentes opérations pour des actifs similaires au sein du même secteur d'activité. La juste valeur diminuée des coûts de la vente ne reflète pas une vente forcée, sauf si la direction ou l'organe de direction est contraint à une vente immédiate.
- .111 Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Des exemples de coûts de sortie sont les frais juridiques, les droits de timbre et les taxes similaires sur les opérations, les coûts d'enlèvement de l'actif et les coûts marginaux directs engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu. Toutefois, les prestations de cessation d'emploi (au sens du chapitre SP 3255) et les coûts associés à la réduction ou à la restructuration d'une activité à la suite de la sortie d'un actif du patrimoine ne sont pas des coûts marginaux directs engagés pour sortir l'actif.

### Valeur d'utilité

- .112 Le présent chapitre définit la valeur d'utilité comme la valeur actualisée du potentiel de service résiduel d'un actif. Cette valeur est déterminée selon l'approche du coût de remplacement net d'amortissement.

### Approche du coût de remplacement net d'amortissement

- .113 Selon l'approche du coût de remplacement net d'amortissement, la valeur actualisée du potentiel de service résiduel est déterminée comme étant le coût de remplacement d'un actif après amortissement. Le coût de remplacement d'un actif désigne le coût nécessaire au remplacement de son potentiel de service brut. Ce coût est ensuite amorti de sorte à refléter l'actif tel qu'il a déjà été utilisé. Un actif peut être remplacé soit en reproduisant (reconstituant) l'actif existant, soit en remplaçant son potentiel de service brut. Le coût de remplacement net d'amortissement correspond au coût de reproduction ou au coût de remplacement de l'actif, selon le moindre des deux montants, diminué du cumul des amortissements calculé sur la base de ce coût, afin de refléter le potentiel de service déjà consommé ou expiré de l'actif.
- .114 Le coût de remplacement et le coût de reproduction d'un actif sont déterminés sur une base optimisée, selon la logique voulant que l'entité ne procéderait ni au remplacement ni à la reproduction si l'actif à remplacer ou à reproduire était un actif dont la conception ou la capacité est excessive. Une conception excessive tient à la présence de caractéristiques qui ne sont pas nécessaires à la fourniture des biens ou des services rattachés à l'actif. Une capacité excessive tient au fait que l'actif présente une capacité supérieure à celle nécessaire à la réponse à la demande pour les biens ou les services qui y sont rattachés. Ainsi, la détermination du coût de remplacement ou du coût de reproduction d'un actif sur une base optimisée est indicative du potentiel de service requis de cet actif.
- .115 Dans certains cas, il peut être nécessaire d'avoir une capacité en réserve ou en surplus pour diverses raisons, dont pour des raisons de sécurité. Cette nécessité découle du besoin pour l'entité de disposer d'une capacité de service adaptée à ses circonstances particulières. Toute capacité en réserve ou en surplus fait partie du potentiel de service requis de l'actif.

## Mises hors service et sorties du patrimoine

- .116 Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée :
- a) lors de sa sortie du patrimoine (y compris dans le cadre d'une opération sans contrepartie);
  - b) lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.
- .117 Le gain ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle doit être déterminé comme étant la différence entre le produit net de sortie, s'il en est, et la valeur comptable de l'actif. Ce montant doit être comptabilisé dans l'excédent ou le déficit lors de la décomptabilisation de l'actif.
- .118 La sortie d'une immobilisation incorporelle du patrimoine peut intervenir de différentes manières (par exemple par voie de vente ou dans le cadre d'une opération sans contrepartie). La date de sortie d'une immobilisation incorporelle est la date à laquelle le bénéficiaire en obtient le contrôle selon les dispositions du chapitre SP 3400 relatives à la détermination du moment où est remplie l'obligation de prestation prévue dans un accord exécutoire, ou la date à laquelle l'obligation visée par les chapitres SP 3100 et SP 3410 est remplie.
- .119 Le montant de la contrepartie à inclure dans l'excédent ou le déficit du fait de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle est déterminé selon les dispositions relatives à la détermination de la contrepartie issue de l'opération des paragraphes SP 3400.58 à .80 et SP 3400.A33 et .A34 de même que selon les chapitres SP 3100 et SP 3410.
- .120 L'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée de vie utile déterminée ne cesse pas lorsqu'elle n'est plus utilisée, sauf si l'actif a été entièrement amorti ou est classé comme détenu en vue de la vente.

## Informations à fournir

### Généralités

- .121 Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, l'entité doit fournir les informations suivantes, en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles :
- a) un énoncé indiquant si les durées de vie utile sont indéterminées ou déterminées et, si elles sont déterminées, quels sont ces durées de vie utile ou les taux d'amortissement utilisés;
  - b) les modes d'amortissement utilisés pour les immobilisations incorporelles à durée de vie utile déterminée;
  - c) la valeur comptable brute et tout cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période;
  - d) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, montrant :
    - i) les entrées dans le patrimoine, distinction faite entre celles développées en interne et celles acquises séparément,
    - ii) les sorties du patrimoine,
    - iii) les pertes de valeur comptabilisées dans l'excédent ou le déficit durant la période selon les indications du présent chapitre,
    - iv) l'amortissement comptabilisé au cours de la période,
    - v) les autres variations de la valeur comptable au cours de la période;

- e) *la valeur comptable des immobilisations incorporelles qui ne font pas l'objet d'un amortissement, soit parce qu'elles sont en cours de développement, soit parce qu'elles ont été mises hors service;*
- f) *la nature et le montant des immobilisations incorporelles reçues sous forme d'apports au cours de la période et comptabilisées dans les états financiers;*
- g) *la nature et l'utilisation des immobilisations incorporelles comptabilisées pour une valeur symbolique;*
- h) *la nature des œuvres d'art et des trésors historiques de nature incorporelle détenus par l'entité (voir le paragraphe .008);*
- i) *le montant des intérêts capitalisés au cours de la période.*

.122 Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un regroupement d'actifs de nature similaire et utilisés de manière similaire dans le cadre des activités de l'entité. Des exemples de catégories distinctes peuvent inclure :

- a) les cartouches de titre et les titres de publication;
- b) les logiciels;
- c) les licences;
- d) les droits d'auteur, les brevets et autres droits de propriété industrielle, et les droits de service et d'exploitation;
- e) les recettes, les formules, les modèles, les dessins et les prototypes;
- f) les immobilisations incorporelles en cours de développement.

Les catégories mentionnées ci-dessus sont ventilées (regroupées) en catégories plus fines (plus larges) si cela permet de fournir aux utilisateurs des états financiers une information plus pertinente.

.123 Le chapitre SP 2120 impose à l'entité d'indiquer la nature et le montant de toute révision d'estimation comptable ayant une incidence significative au cours de la période considérée ou dont on s'attend à ce qu'elle aura une incidence significative au cours de périodes ultérieures. Cette information peut avoir à être fournie à la suite de changements touchant :

- a) l'évaluation de la durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle;
- b) le mode d'amortissement;
- c) les valeurs résiduelles.

.124 *L'entité doit aussi fournir les informations suivantes :*

- a) *pour une immobilisation incorporelle dont la durée de vie utile appréciée est indéterminée, la valeur comptable de cet actif et les raisons justifiant cette appréciation. En indiquant ces raisons, l'entité doit décrire le ou les facteurs ayant joué un rôle important dans la détermination d'une durée de vie utile indéterminée;*
- b) *pour les immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'une opération sans contrepartie et comptabilisées initialement à leur juste valeur (voir les paragraphes SP 3155.037 et .038) :*
  - i) *leur juste valeur comptabilisée initialement,*
  - ii) *leur valeur comptable;*
- c) *l'existence et la valeur comptable d'immobilisations incorporelles dont la propriété est soumise à des restrictions, et la valeur comptable d'immobilisations incorporelles affectées à la garantie d'une dette;*
- d) *le montant des engagements contractuels en vue de l'acquisition d'immobilisations incorporelles.*

- .125 Lorsque l'entité décrit le ou les facteurs ayant joué un rôle important dans la détermination d'une durée de vie utile indéterminée pour une immobilisation incorporelle, elle prend en considération la liste donnée au paragraphe SP 3155.069.

### Dépenses de recherche et développement

- .126 *L'entité doit indiquer le montant total des dépenses de recherche et développement comptabilisées en charges au cours de la période.*
- .127 Les dépenses de recherche et développement comprennent toutes les dépenses directement attribuables à des activités de recherche ou développement (voir les paragraphes SP 3155.059 et .060 pour des indications relatives au type de dépenses à inclure aux fins de l'obligation d'information prévue au paragraphe SP 3155.126).

### Autres informations

- .128 *Pour les grandes classes d'immobilisations incorporelles qui répondent à la définition d'un actif, mais qui ne sont pas comptabilisées parce qu'elles ne satisfont pas au critère de comptabilisation de l'alinéa SP 3155.023 b) en raison de l'impossibilité de faire une estimation raisonnable des montants en cause, l'entité doit indiquer la ou les raisons pour lesquelles il n'est pas possible de faire une telle estimation.*

### Présentation

- .129 Selon les indications du paragraphe .068 d) du chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, les éléments incorporels comptabilisés en tant qu'actifs sont normalement classés en tant qu'actifs non financiers.

### Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

- .130 Le présent chapitre s'applique pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2030. Une application anticipée est permise. L'entité pourrait appliquer ce chapitre :
- a) aux nouvelles opérations et aux autres événements qui se produisent à compter du 1<sup>er</sup> avril 2030;
  - b) selon l'approche rétroactive modifiée, en application des dispositions transitoires du paragraphe SP 3155.131.
- .131 Aux fins du présent chapitre, l'application rétroactive modifiée s'entend de l'application rétroactive avec retraitement énoncée à l'alinéa SP 2120.06 c); toutefois, la durée de vie utile est déterminée, et toute perte de valeur peut être évaluée, au moyen de l'information disponible et des hypothèses appliquées qui sont courantes au début de l'exercice au cours duquel le présent chapitre est appliqué pour la première fois.

## ANNEXE A – EXEMPLES ILLUSTRATIFS

### TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
<b>Comptabilisation et évaluation d'une immobilisation incorporelle générée en interne</b> .....	IE1.-IE5.
Exemple d'application du paragraphe SP 3155.058 .....	IE1.-IE4.
Exemple d'application des paragraphes SP 3155.050 à .060 .....	IE5.
<b>Appréciation de la durée de vie utile d'immobilisations incorporelles</b> .....	IE6.-IE21.
Brevet acquis à durée de vie utile déterminée .....	IE8.-IE9.
Brevet acquis à durée de vie utile indéterminée .....	IE10.-IE11.
Droit d'auteur acquis à durée de vie juridique résiduelle de 50 ans .....	IE12.-IE13.
Licence de radiodiffusion acquise qui expire dans cinq ans – Partie A .....	IE14.-IE15.
Licence de radiodiffusion acquise qui expire dans cinq ans – Partie B .....	IE16.-IE17.
Droit acquis d'exploitation d'un circuit de transport en commun entre deux villes qui expire dans trois ans .....	IE18.-IE19.
Liste acquise de propriétaires fonciers .....	IE20.-IE21.
<b>Évaluation de la perte de valeur – Approche du coût de remplacement net d'amortissement</b> .....	IE22.-IE24.
Quasi-disparition de la demande pour des services fournis par un actif non générateur de trésorerie – Application logicielle d'un ordinateur central sous-utilisée .....	IE22.-IE23.
Évaluation de la perte de valeur .....	IE24.

Les exemples qui suivent ont été conçus uniquement à titre d'illustration.

Ils montrent comment le traitement comptable préconisé dans le présent chapitre peut être appliqué dans des situations particulières. Toute question de principe ayant trait à une situation particulière doit être réglée à la lumière des dispositions du présent chapitre. Bien que de nature illustrative, la présente annexe est une source première de principes comptables généralement reconnus (PCGR) d'après le sous-alinéa .03 d)iii) du chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS.

### Comptabilisation et évaluation d'une immobilisation incorporelle générée en interne

#### Exemple d'application du paragraphe SP 3155.058

IE1. Une entité a développé un nouveau système permettant de planifier plus efficacement les procédures judiciaires et d'ainsi rehausser la prestation des services. Pour l'exercice clos le 31 mars 20X8, les dépenses engagées pour le développement du système sont de 1 000 \$, soit 900 \$ avant le 1<sup>er</sup> mars 20X8, et 100 \$ entre le 1<sup>er</sup> mars 20X8 et le 31 mars 20X8. L'entité est en mesure de démontrer qu'au 1<sup>er</sup> mars 20X8, le système nouvellement développé répond aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle. La valeur de service recouvrable du système (y compris les sorties de trésorerie futures nécessaires à l'achèvement de son développement avant qu'il ne soit prêt à être mis en service) est estimée à 500 \$.

- IE2. À la fin de l'exercice, le système développé est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle pour un coût de 100 \$ (soit les dépenses engagées depuis la date à laquelle les critères de comptabilisation sont satisfaits, c'est-à-dire depuis le 1<sup>er</sup> mars 20X8). La dépense de 900 \$ engagée avant le 1<sup>er</sup> mars 20X8 est comptabilisée en charges, car avant le 1<sup>er</sup> mars 20X8, les critères de comptabilisation n'étaient pas satisfaits. Cette dépense ne fait pas partie du coût du système comptabilisé dans l'état de la situation financière.
- IE3. Pour l'exercice clos le 31 mars 20X9, les dépenses engagées s'élèvent à 2 000 \$. À la fin de cet exercice, la valeur de service recouvrable du système (y compris les sorties de trésorerie futures nécessaires à son achèvement avant qu'il ne soit prêt à être mis en service) est estimée à 1 900 \$.
- IE4. Au 31 mars 20X9, le coût du système développé est de 2 100 \$ (soit une dépense de 100 \$ comptabilisée à la fin de 20X8, plus une dépense de 2 000 \$ comptabilisée pour l'exercice 20X9). L'entité comptabilise une perte de valeur de 200 \$ pour ramener la valeur comptable du système développé avant perte de valeur (2 100 \$) à sa valeur de service recouvrable (1 900 \$).

### Exemple d'application des paragraphes SP 3155.050 à .060

- IE5. Une entité développe un système qui produit des rapports statistiques destinés à son usage interne et à la vente à des tiers. Le système est faisable sur le plan technique. L'entité sait qu'il existe une demande pour ce type de rapports et que des tiers sont prêts à payer un montant pour le produit en question et, par conséquent, que des avantages économiques futurs seront générés. Les dépenses attribuables au développement du système peuvent être identifiées et évaluées de façon fiable.

### Appréciation de la durée de vie utile d'immobilisations incorporelles

- IE6. Les exemples qui suivent portent sur la détermination de la durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle selon le présent chapitre.
- IE7. Chacun des exemples décrit une immobilisation incorporelle acquise, les faits et les circonstances influant sur la détermination de sa durée de vie utile, ainsi que le traitement comptable à appliquer par suite de cette détermination.

### Brevet acquis à durée de vie utile déterminée

- IE8. L'entité A acquiert de l'entité B le brevet d'une formule pour un vaccin afin de s'assurer qu'elle a la capacité de fournir des vaccins gratuits à la population. Il est prévu que le vaccin breveté procurera un potentiel de service d'un minimum de 15 ans. L'entité C s'est engagée auprès de l'entité A à acheter ce brevet dans cinq ans pour 60 % de sa juste valeur à la date d'acquisition, et l'entité A a l'intention de vendre le brevet dans cinq ans.
- IE9. Le brevet est amorti sur sa durée de vie utile pour l'entité A (cinq ans), avec une valeur résiduelle équivalant à 60 % de la juste valeur du brevet à la date d'acquisition. Le brevet est également soumis à un test de dépréciation en conformité avec les dispositions du présent chapitre.

### Brevet acquis à durée de vie utile indéterminée

- IE10. L'entité A acquiert de l'entité B un actif, soit le brevet d'une formule pour un vaccin, afin de s'assurer qu'elle a la capacité de fournir des vaccins gratuits à la population. Il est prévu que la formule nécessitera de légères modifications tous les 10 ans pour maintenir son efficacité. Il existe des preuves à l'appui du renouvellement continu du brevet. Un contrat conclu avec l'entité B stipule que cette dernière maintiendra l'efficacité de la formule de façon continue, et il existe des preuves à l'appui de sa capacité de le faire. Les coûts de renouvellement du brevet et de maintien de l'efficacité de la formule devraient être négligeables et seront payés à l'entité B lorsque les améliorations seront apportées.

IE11. Une analyse des études sur le cycle de vie du produit ainsi que des tendances démographiques et environnementales fournit la preuve que le brevet procurera un potentiel de service à l'entité A en lui permettant de mener sa campagne de vaccination pendant une période indéterminée. Par conséquent, le brevet est traité comme ayant une durée de vie utile indéterminée. Il n'est donc pas amorti, à moins qu'il ne soit établi que sa durée de vie utile est déterminée. Il est soumis à un test de dépréciation en conformité avec les dispositions du présent chapitre.

### **Droit d'auteur acquis à durée de vie juridique résiduelle de 50 ans**

IE12. L'entité A acquiert de l'entité B des droits d'auteur lui permettant de reproduire et de vendre à la population, sur la base du recouvrement des coûts, les documents protégés par les droits d'auteur. Une analyse des habitudes de la population que sert l'entité et des autres tendances fournit la preuve que les documents protégés par les droits d'auteur généreront des rentrées nettes de trésorerie pendant encore 30 ans seulement.

IE13. Les droits d'auteur sont amortis sur leur durée de vie utile estimée (30 ans). Ils sont également soumis à un test de dépréciation en conformité avec les dispositions du présent chapitre.

### **Licence de radiodiffusion acquise qui expire dans cinq ans – Partie A**

IE14. L'entité A acquiert de l'entité B une licence de radiodiffusion et a l'intention de fournir des services de radiodiffusion gratuits à la collectivité. La licence de radiodiffusion est renouvelable tous les 10 ans à condition que l'entité A fournisse un niveau de service à tout le moins convenable aux usagers de son service et se conforme aux dispositions légales pertinentes. La licence peut être renouvelée indéfiniment à un faible coût, et elle a été renouvelée deux fois avant sa plus récente acquisition. L'entité A a l'intention de renouveler la licence indéfiniment, et il existe des preuves à l'appui de sa capacité de le faire. Par le passé, le renouvellement de la licence n'a pas posé de difficultés sérieuses. On ne s'attend pas à ce que la technologie de radiodiffusion utilisée soit remplacée par une autre technologie dans un avenir prévisible. Par conséquent, on s'attend à ce que la licence contribue à la capacité de l'entité A de fournir des services de radiodiffusion gratuits indéfiniment.

IE15. L'entité B ne comptabilise pas en tant qu'immobilisation incorporelle le pouvoir d'octroyer des licences de radiodiffusion. La licence de radiodiffusion est traitée par l'entité A comme ayant une durée de vie utile indéterminée parce qu'elle devrait contribuer à la capacité de l'entité de fournir des services de radiodiffusion gratuits indéfiniment. Elle n'est donc pas amortie tant qu'il n'est pas établi que sa durée de vie utile est déterminée. Elle est soumise à un test de dépréciation en conformité avec les dispositions du présent chapitre.

### **Licence de radiodiffusion acquise qui expire dans cinq ans – Partie B**

IE16. L'autorité responsable de l'octroi des licences décide par la suite que les licences de radiodiffusion ne seront plus renouvelées, mais qu'elles seront plutôt vendues par adjudication. Au moment de la décision, il reste trois ans avant l'expiration de la licence de radiodiffusion de l'entité A. Cette dernière s'attend à ce que la licence continue à lui procurer un potentiel de service jusqu'à son expiration.

IE17. Comme la licence de radiodiffusion ne peut plus être renouvelée, sa durée de vie utile n'est plus indéterminée. Elle est donc amortie par l'entité A sur sa durée de vie utile résiduelle (trois ans), et elle est immédiatement soumise à un test de dépréciation en conformité avec les dispositions du présent chapitre.

## **Droit acquis d'exploitation d'un circuit de transport en commun entre deux villes qui expire dans trois ans**

- IE18. L'entité A acquiert de l'entité B le droit d'exploiter un circuit de transport en commun entre deux villes, et des revenus en sont générés. Le droit d'exploitation peut être renouvelé tous les cinq ans, et l'entité A a l'intention de se conformer aux règles et règlements applicables au renouvellement. Les droits d'exploitation de circuits de transport sont couramment renouvelés à un coût minime, et par le passé, ils l'ont été lorsque l'entité qui détenait les droits se conformait aux règles et règlements applicables. L'entité A prévoit de fournir des services de transport sur le circuit indéfiniment. Une analyse de la demande et des flux de trésorerie justifie cette hypothèse.
- IE19. Comme les faits et les circonstances démontrent que l'exploitation du circuit procurera des flux de trésorerie à l'entité A pendant une période indéterminée, l'immobilisation incorporelle liée à ce circuit est traitée comme ayant une durée de vie utile indéterminée. Elle n'est donc pas amortie tant qu'il n'est pas établi que sa durée de vie utile est déterminée. Elle est soumise à un test de dépréciation en conformité avec les dispositions du présent chapitre chaque fois qu'il existe un indice qu'elle a pu se déprécier.

## **Liste acquise de propriétaires fonciers**

- IE20. Une administration locale (l'entité A) acquiert une liste de propriétaires fonciers d'une autre entité du secteur public responsable de l'enregistrement des titres de propriété (l'entité B). L'entité B n'est pas au même palier de gouvernement que l'entité A, et elle ne fait pas partie de son périmètre comptable. L'entité A prévoit d'utiliser la liste acquise<sup>7</sup> pour générer des recettes fiscales, et elle s'attend à être en mesure de tirer un avantage des renseignements qui y figurent pendant une durée minimale d'un an et une durée maximale de trois ans.
- IE21. La liste de propriétaires fonciers est amortie selon la meilleure estimation de l'entité A quant à sa durée de vie utile, soit 18 mois. Même si l'entité B peut avoir l'intention d'ajouter des propriétaires fonciers et d'autres renseignements à cette liste à l'avenir, les avantages attendus de la liste acquise pour l'entité A ne concernent que les propriétaires fonciers qui y figurent à la date d'acquisition par l'entité A. La liste est également soumise à un test de dépréciation en conformité avec les dispositions du présent chapitre par une appréciation chaque fois qu'il existe un indice qu'elle a pu se déprécier.

## **Évaluation de la perte de valeur – Approche du coût de remplacement net d'amortissement**

### **Quasi-disparition de la demande pour des services fournis par un actif non générateur de trésorerie – Application logicielle d'un ordinateur central sous-utilisée**

- IE22. Le présent exemple illustratif est fourni uniquement pour aider à comprendre comment fonctionne l'approche du coût de remplacement net d'amortissement. Le scénario décrit s'applique à un logiciel acquis et n'est pas représentatif d'un accord d'infonuagique.
- IE23. En 1999, la Ville de Kermann a fait l'acquisition d'une application logicielle utilisée dans son nouvel ordinateur central pour un montant de 350 000 \$. Elle a estimé que la durée de vie utile du logiciel serait de sept ans et qu'elle en tirerait des avantages économiques et un potentiel de service sur une base linéaire sur la durée de vie du logiciel. En 2003, le taux d'utilisation de l'application accuse un recul de 15 % par rapport à la demande prévue initialement. Une application logicielle qui permettrait de remplacer le potentiel de service résiduel de l'application logicielle dépréciée coûte 70 000 \$.

7 Même si l'administration locale peut avoir l'intention d'ajouter des propriétaires fonciers et d'autres renseignements à cette liste à l'avenir, les avantages attendus de la liste acquise ne concernent que les propriétaires fonciers qui y figurent à la date d'acquisition. Les ajouts subséquents seraient considérés comme des immobilisations incorporelles développées en interne et comptabilisés selon le présent chapitre.

## Évaluation de la perte de valeur

IE24. L'indice de dépréciation est le changement technologique, causé par la perte de capacité dont fait l'objet l'ordinateur central.

a	Coût d'acquisition, 1999	350 000
	Cumul des amortissements, 2003 ( $a \times 4 \div 7$ )	200 000
b	Valeur comptable, 2003	150 000
c	Coût de remplacement	70 000
	Cumul des amortissements ( $c \times 4 \div 7$ )	40 000
d	Valeur de service recouvrable	30 000
	Perte de valeur (b – d)	120 000

## MODIFICATIONS CORRÉLATIVES

Il est proposé de modifier le Manuel du secteur public de la façon indiquée ci-après. Les ajouts sont soulignés et les suppressions sont barrées.

### Chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

- .068 Aux fins du classement d'un actif en tant qu'actif financier ou en tant qu'actif non financier, on peut considérer que les actifs suivants répondent habituellement à la définition d'un actif non financier :
- a) les immobilisations corporelles;
  - b) les stocks destinés à l'utilisation;
  - c) les charges payées d'avance;
  - d) les éléments incorporels ~~achetés~~;
  - e) les actifs qui seraient autrement classés en tant qu'actifs financiers, mais qui ne peuvent pas servir au règlement de passifs financiers existants ni être consacrés à des activités futures en raison d'affectations d'origine externe qui empêchent l'entité d'y avoir accès, comme mentionné à l'alinéa SP 1202.066 a);
  - f) tout autre actif qui n'est pas disponible à la vente.

[...]

- .078 Les ressources naturelles achetées, les éléments incorporels achetés<sup>5</sup> et les terres du domaine public achetées sont comptabilisés dans les états financiers s'ils répondent à la définition d'un actif et aux critères généraux de comptabilisation. [Note 5 : La comptabilisation des éléments incorporels acquis-achetés est abordée dans le chapitre SP 3155, IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ~~la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ DANS LE SECTEUR PUBLIC~~ NOSP-8, «Éléments incorporels achetés».]
- .079 Au contraire, les éléments suivants ne sont pas comptabilisés dans les états financiers :
- a) les ressources naturelles et les terres du domaine public qui n'ont pas été achetées par l'entité<sup>6</sup>; [Note 6 : Les ressources naturelles comprennent par exemple l'eau, les forêts et les ressources minérales.]
  - b) les éléments incorporels ~~créés ou~~ non achetés qui découlent de pouvoirs ou droits établis dans la Constitution, dévolus ou délégués par voie législative ou réglementaire, ou établis conformément aux lois ou droits autochtones, (comme les droits sur le spectre pour communications sans fil, les droits sur l'espace aérien et les eaux territoriales, et les droits forestiers);
  - c) le «capital humain», constitué du talent ou du capital intellectuel des salariés de l'entité;
  - d) l'ensemble des œuvres d'art et des trésors historiques.
- .080 *Les états financiers doivent mentionner que les œuvres d'art, ~~et les trésors historiques~~ et/ou les collections, certains, ~~les éléments incorporels créés ou non achetés~~ (comme il est mentionné à l'alinéa SP 1202.079 b)) ainsi que les terres du domaine public et les ressources naturelles non achetées ne sont pas comptabilisés dans les états financiers de l'entité du secteur public. Il est toutefois possible que les obligations d'information énoncées aux paragraphes .42 et .43 du chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, et au paragraphe .32 du chapitre SP 3210, ACTIFS, s'appliquent. [AVRIL 2030-2026]*

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

[...]

.243 La publication, en [mois année], du chapitre SP 3155 [en projet], IMMOBILISATIONS INCORPORELLES, a donné lieu à la modification de l'alinéa SP 1202.68 d) et des paragraphes SP 1202.078 à .080. Les modifications entrent en vigueur en même temps que le chapitre SP 3155 [en projet], soit pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2030.

## Chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES

.02 Les immobilisations corporelles constituent des ressources économiques importantes gérées par les entités du secteur public et une composante essentielle dans la prestation de nombreux programmes du secteur public. Les immobilisations corporelles comprennent des éléments aussi divers que les routes, les bâtiments, les véhicules, le matériel, les terrains, les réseaux d'alimentation en eau et autres systèmes de services publics, les aéronefs, le matériel informatique ~~et les logiciels~~, les barrages, les canaux et les ponts.

[...]

.05

[...]

- a) **Immobilisations corporelles** : actifs non financiers<sup>2</sup> ayant une existence matérielle :
- i) qui sont destinés à être utilisés pour la production ou la fourniture de biens, pour la prestation de services ou pour l'administration, à être donnés en location à des tiers, ou bien à servir au développement ou à la mise en valeur, à la construction, à l'entretien ou à la réparation d'autres immobilisations corporelles;
  - ii) dont la durée économique s'étend au-delà d'un exercice;
  - iii) qui sont destinés à être utilisés de façon durable;
  - iv) qui ne sont pas destinés à être vendus dans le cours normal des activités.

[~~Note 2 : Aux fins du présent chapitre, la définition des immobilisations corporelles englobe les logiciels.~~]

[...]

- e) **Valeur résiduelle** : valeur de réalisation nette estimative ~~d'un actif d'une immobilisation corporelle~~ à la fin de sa durée de vie utile pour l'entité du secteur public.

[...]

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

[...]

.43 La publication, en [mois année], du chapitre SP 3155 [en projet], IMMOBILISATIONS INCORPORELLES, a donné lieu à la modification des paragraphes SP 3150.02 et SP 3150.05. Les modifications entrent en vigueur en même temps que le chapitre SP 3155 [en projet], soit pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2030.

## Chapitre SP 3160, PARTENARIATS PUBLIC-PRIVÉ

[...]

- .02 Avec les partenariats public-privé, les entités du secteur public disposent d'un autre modèle de financement et d'approvisionnement pour la conception, la construction, l'acquisition ou l'amélioration d'éléments d'infrastructure. Le terme « infrastructure » s'entend habituellement d'éléments comme les immobilisations corporelles (c'est-à-dire des réseaux complexes, selon le chapitre [SP 3150](#), IMMOBILISATIONS CORPORELLES), mais peut aussi s'entendre d'éléments de nature incorporelle au sens du chapitre SP 3155, IMMOBILISATIONS INCORPORELLES. ~~Les immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un accord de partenariat public-privé sont considérées comme des éléments incorporels achetés au sens de la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ [\(NOSP\) 8](#), « Éléments incorporels achetés ».~~

[...]

### DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

[...]

- .75 La publication, en [mois année], du chapitre SP 3155 [en projet], IMMOBILISATIONS INCORPORELLES, a donné lieu à la modification du paragraphe SP 3160.02. La modification entre en vigueur en même temps que le chapitre SP 3155 [en projet], soit pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2030.

## Chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT

- .04 Les paiements de transfert sont des transferts d'**actifs monétaires**, ~~ou~~ d'immobilisations corporelles ou d'immobilisations incorporelles par un gouvernement à un particulier, à une organisation ou à un autre gouvernement, au titre desquels le gouvernement cédant :
- ne reçoit directement aucun bien ou service en contrepartie, comme dans le cas d'une opération d'achat / de vente ou d'une autre opération d'échange;
  - ne s'attend pas à être remboursé ultérieurement, comme dans le cas d'un prêt;
  - ne s'attend pas à obtenir un rendement financier direct, comme dans le cas d'un placement.
- .05 Le présent chapitre ne traite pas :
- des paiements de transfert effectués par le truchement d'un régime fiscal et autorisés par une loi fiscale<sup>1</sup>;
  - des subventions tenant lieu d'impôt<sup>2</sup>;
  - des règlements de poursuites judiciaires ou autres types de dédommagements légaux fournis par les gouvernements;
  - des prestations du Régime de pensions du Canada (RPC) et du Régime de rentes du Québec (RRQ)<sup>3</sup>;
  - des transferts d'**actifs non monétaires** autres que des immobilisations corporelles et certaines immobilisations incorporelles. Les éléments suivants constituent des exemples de transferts d'actifs non monétaires qui sont exclus du champ d'application du présent chapitre : les transferts de ressources naturelles ~~ou d'éléments incorporels achetés~~, les cessions de placements en titres de capitaux propres, les cessions d'éléments dont le gouvernement est titulaire du fait qu'ils ont été dévolus à l'État ou les cessions

d'œuvres d'art et de trésors historiques<sup>4</sup>. [Note 4 : Conformément au chapitre [SP 1202](#), PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, ~~certaines-les~~ éléments **incorporels** ~~créés-~~ ou qui n'ont pas été achetés, les terres du domaine public et les ressources naturelles qui n'ont pas été achetées, ainsi que toutes les œuvres d'art et tous les trésors historiques, ne sont pas constatés comme des actifs dans les états financiers du gouvernement.]

[...]

.11 Les exigences relatives à la comptabilisation pour les gouvernements cédants et bénéficiaires s'appliquent aussi bien aux transferts de fonctionnement qu'aux transferts en capital, aux transferts visant l'acquisition ou le développement d'immobilisations incorporelles et aux transferts d'immobilisations corporelles et/ou d'immobilisations incorporelles.

[...]

.14 Le gouvernement cédant comptabilise en charges les transferts d'immobilisations corporelles et/ou d'immobilisations incorporelles à la valeur comptable nette de celles-ci.

[...]

.23 Les obligations qui ne possèdent pas les trois caractéristiques des passifs, énoncées dans le chapitre [SP 3200](#), PASSIFS, ne sont pas comptabilisées à titre de passifs. Selon les circonstances, une obligation peut ou non être créée en ce qui concerne :

- a) les transferts de fonctionnement;
- b) les transferts en capital visant l'acquisition, ou le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle;
- c) les transferts en capital visant l'acquisition, ou le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé;
- d) les transferts d'immobilisations corporelles devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé;
- e) les transferts visant l'acquisition ou le développement d'une immobilisation incorporelle;
- f) les transferts visant l'acquisition ou le développement d'une immobilisation incorporelle devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé;
- g) les transferts d'immobilisations incorporelles devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé.

Dans chaque cas, le gouvernement bénéficiaire examine les stipulations du transfert ainsi que ses actions et communications relativement au transfert, comme il est décrit aux paragraphes [SP 3410.20](#) à .22, afin de déterminer si elles créent une obligation répondant à la définition d'un passif énoncée dans le chapitre [SP 3200](#), PASSIFS. Si un passif est créé, ces stipulations ainsi que les actions et les communications du gouvernement bénéficiaire, le cas échéant, définissent les conditions relatives au passif et sont par conséquent examinées afin de déterminer le moment de la comptabilisation du revenu relatif au transfert aux fins du paragraphe [SP 3410.26](#).

.23A S'il détermine que la réception d'un transfert donne lieu à un passif, le gouvernement bénéficiaire présente le passif découlant :

- a) d'un transfert de fonctionnement, à titre de passif financier;
- b) d'un transfert en capital visant l'acquisition, le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle, à titre de passif financier;

- c) d'un transfert en capital visant l'acquisition, le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé :
  - i) initialement à titre de passif financier, lors de la réception du transfert en capital,
  - ii) ultérieurement reclassé en tant que passif non financier, lors de l'acquisition, du développement ou de la mise en valeur de l'immobilisation corporelle;
- d) d'un transfert d'immobilisation corporelle devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé, à titre de passif non financier;-
- e) d'un transfert visant l'acquisition ou le développement d'une immobilisation incorporelle, à titre de passif financier;
- f) d'un transfert visant l'acquisition ou le développement d'une immobilisation incorporelle devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé :
  - i) initialement à titre de passif financier, lors de la réception du transfert,
  - ii) ultérieurement reclassé en tant que passif non financier, lors de l'acquisition ou du développement de l'immobilisation incorporelle;
- g) d'un transfert d'immobilisation incorporelle devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé, à titre de passif non financier.

[...]

- .26 Compte tenu des circonstances et des éléments ayant permis de justifier la comptabilisation initiale d'un transfert à titre de passif, qui sont décrits aux paragraphes [SP 3410.19](#) à .22, le transfert est comptabilisé à titre de revenu à mesure que le passif correspondant est réglé. Un revenu peut ainsi être comptabilisé :
- a) à mesure que les stipulations du transfert sont respectées; ou
  - b) en fonction des actions et communications du gouvernement bénéficiaire qui ont déterminé l'utilisation du transfert et qui sont cohérentes avec la substance et l'intention des stipulations du transfert.

Dans le cas d'un transfert en capital et/ou d'un transfert visant l'acquisition ou le développement d'immobilisations incorporelles, un revenu peut être comptabilisé, que ce soit suivant l'alinéa a) ou b), sur la durée de vie utile de l'actif correspondant ou sur une période plus courte, selon les conditions relatives au passif.

- .27 Selon les principes de comptabilisation du présent chapitre, un transfert d'immobilisations non amortissables, comme un terrain, et/ou d'immobilisations incorporelles non amortissables est comptabilisé à titre de revenu lorsqu'il est reçu ou à recevoir<sup>8</sup>. Par ailleurs, un transfert en capital ayant trait à des immobilisations non amortissables, comme un terrain, ne répond à la définition d'un passif que jusqu'à l'acquisition de l'immobilisation en cause. À la date de l'acquisition de l'immobilisation, le transfert en capital est comptabilisé à titre de revenu. De même, un transfert visant l'acquisition ou le développement d'une immobilisation incorporelle à durée de vie utile indéterminée ne répond à la définition d'un passif que jusqu'à l'acquisition ou au développement de l'immobilisation en cause. À cette date, le transfert est comptabilisé à titre de revenu. [Note 8 : Le chapitre [SP 3150](#), IMMOBILISATIONS CORPORELLES, et le chapitre SP 3155 [en projet], IMMOBILISATIONS INCORPORELLES, indiquent respectivement la valeur à laquelle doit être comptabilisée une immobilisation corporelle ou une immobilisation incorporelle apportée.]

[...]

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

[...]

.39 La publication, en [mois année], du chapitre SP 3155 [en projet], IMMOBILISATIONS INCORPORELLES, a donné lieu à la modification des paragraphes SP 3410.04, SP 3410.05, SP 3410.11, SP 3410.14, SP 3410.23, SP 3410.23A, SP 3410.26 et SP 3410.27, ainsi que de la définition d'«actifs non monétaires» dans le GLOSSAIRE. Les modifications entrent en vigueur en même temps que le chapitre SP 3155 [en projet], soit pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2030.

### GLOSSAIRE

[...]

**Actifs non monétaires** : éléments d'actif autres que des actifs monétaires. Les stocks, les placements en actions ordinaires, et les immobilisations corporelles et les immobilisations incorporelles sont des exemples d'actifs non monétaires.

## Chapitre SP 3420, OPÉRATIONS INTERENTITÉS

[...]

.04 Les définitions qui suivent s'appliquent au présent chapitre.

a) **Valeur comptable** : valeur d'un élément transféré, ou coût de services fournis, qui est inscrit dans les comptes du prestataire, après régularisation le cas échéant, par exemple pour tenir compte de l'amortissement, de la dépréciation ou de variations de la juste valeur. Pour les immobilisations corporelles, la valeur comptable correspond au coût diminué de l'amortissement cumulé. Pour les immobilisations incorporelles, la valeur comptable correspond au coût diminué de tout amortissement cumulé et du cumul des pertes de valeur. Pour les autres actifs, la valeur comptable peut être le coût diminué des provisions pour moins-value, ou la juste valeur, selon le cas.

[...]

.09 Lorsqu'une opération interentités donne lieu au transfert d'actifs ou de passifs, les deux entités constatent l'opération. Le prestataire sort les actifs ou les passifs de ses états financiers et comptabilise à titre de revenu ou de charge dans l'état des résultats la différence entre le produit net reçu, le cas échéant, et la valeur comptable des éléments transférés. Le bénéficiaire constate les actifs ou les passifs dans ses états financiers lorsque les éléments répondent à la définition d'un actif ou d'un passif ainsi qu'aux critères généraux de comptabilisation des chapitres 8 et 9 du Cadre conceptuel. ~~Lorsqu'un actif transféré avait initialement été constaté par une entité du secteur public comme un élément incorporel acheté en application de la NOTE D'ORIENTATION DU SECTEUR PUBLIC NOSP-8, «Éléments incorporels achetés», le bénéficiaire continue de constater l'actif comme un élément incorporel acheté<sup>1</sup>. [Note 1 : Les éléments incorporels suivants ne constituent pas des éléments incorporels achetés pouvant être constatés comme des actifs au regard de la NOSP-8 :~~

a) ~~un élément incorporel non acheté qui est transféré entre deux entités qui font partie du périmètre d'une même entité comptable;~~

b) ~~un élément incorporel créé qui est transféré entre deux entités qui font partie du périmètre d'une même entité comptable;~~

c) ~~un élément incorporel non acheté ou un élément incorporel créé qui avait été transféré de l'entité comptable à une entité qui ne fait pas partie de son périmètre avant d'être racheté par une entité qui en fait partie.~~

[...]

**DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES**

[...]

.26 La publication, en [mois année], du chapitre SP 3155 [en projet], IMMOBILISATIONS INCORPORELLES, a donné lieu à la modification de l'alinéa SP 3420.04 a) et du paragraphe SP 3420.09. Les modifications entrent en vigueur en même temps que le chapitre SP 3155 [en projet], soit pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2030.

**PRÉFACE DES NORMES COMPTABLES S'APPLIQUANT UNIQUEMENT AUX ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF DU SECTEUR PUBLIC**

Chapitre	Application générale	Application aux OSBLSP, dont les opérations ou la situation sont visées par le chapitre	Application limitée ou aucune application aux OSBLSP
SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES			X <sup>7</sup>
<u>SP 3155, IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</u>	<u>X</u>		

**DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES**

[...]

.06 La publication, en [mois année], du chapitre SP 3155 [en projet], IMMOBILISATIONS INCORPORELLES, a donné lieu à la modification du tableau qui figure après le paragraphe .04. La modification entre en vigueur en même temps que le chapitre SP 3155 [en projet], soit pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2030.

**NOTE D'ORIENTATION DU SECTEUR PUBLIC NOSP-8, «Éléments incorporels achetés»**

La NOSP-8 serait retirée du Manuel du secteur public et remplacée par le chapitre SP 3155 [en projet], IMMOBILISATIONS INCORPORELLES.

# BASE DES CONCLUSIONS

## TABLE DES MATIÈRES

	<b>Paragraphe</b>
<b>Introduction</b> .....	BC.01-BC.02
<b>Contexte</b> .....	BC.03-BC.09
<b>Utilisation des principes de la norme IPSAS 31</b> .....	BC.10
<b>Champ d'application</b> .....	BC.11-BC.22
Immobilisations comportant à la fois des éléments corporels et des éléments incorporels .....	BC.20-BC.22
<b>Biens patrimoniaux incorporels</b> .....	BC.23-BC.25
<b>Caractère identifiable</b> .....	BC.26
<b>Accords exécutoires</b> .....	BC.27
<b>Comptabilisation</b> .....	BC.28-BC.30
<b>Regroupements d'entités du secteur public</b> .....	BC.31
<b>Évaluation ultérieure et valeur actuelle</b> .....	BC.33
<b>Indications sur la dépréciation</b> .....	BC.34-BC.39
<b>Dispositions transitoires</b> .....	BC.40
<b>Modifications corrélatives</b> .....	BC.41-BC.45
<b>Exigences de la procédure officielle</b> .....	BC.46
<b>Annexe A</b> .....	BC A.01
<b>Principales modifications terminologiques</b> .....	BC A.02-BC A.06
Potentiel de service .....	BC A.03
Probabilité .....	BC A.04-BC A.05
Fiabilité .....	BC A.06
<b>Annexe B</b> .....	BC. B.01

[La traduction des passages tirés de la norme IPSAS 31 ainsi que des titres de normes IPSAS présentée ci-dessous est fournie à titre indicatif seulement, aux fins de consultation, car il n'existe pas de version française complète et à jour des normes IPSAS.]

## Introduction

- BC.01 La présente base des conclusions résume les éléments que le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) a pris en considération pour tirer les conclusions nécessaires à l'élaboration de l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 3155, «Immobilisations incorporelles»*.
- BC.02 Avant d'approuver la norme définitive, le CCSP délibérera sur les commentaires suscités par l'exposé-sondage.

## Contexte

- BC.03 En 2022, le CCSP a mené une [consultation sur son programme de travail](#) pour recueillir les commentaires des parties intéressées et concernées quant aux projets qu'il devrait envisager d'y ajouter. Les répondants ont jugé prioritaire le grand projet technique sur les immobilisations incorporelles, plusieurs faisant par ailleurs état de la nécessité de prévoir des indications comptables relatives aux accords d'infonuagique dans le cadre de ce projet.
- BC.04 En septembre 2023, le CCSP a approuvé le projet sur les immobilisations incorporelles.
- BC.05 Le projet vise, dans un premier temps, l'élaboration d'une nouvelle norme sur les immobilisations incorporelles, de sorte que le CCSP puisse remédier au manque d'indications fondamentales sur ce sujet dans le Manuel du secteur public. Puis dans un deuxième temps, il s'agit d'élaborer une note d'orientation sur les accords d'infonuagique pour le secteur public canadien. Dans cette optique, le CCSP a publié un sondage visant à recueillir des informations sur les accords d'infonuagique qui interviennent dans le secteur public. Certains accords du genre peuvent concerner des immobilisations incorporelles, d'autres non.
- BC.06 Pour élaborer le projet de norme sur les immobilisations incorporelles, le CCSP a adapté les principes de la norme IPSAS 31 conformément aux [Critères de modification et de révision des principes des normes IPSAS](#), qui s'inscrivent dans sa [stratégie internationale](#), et selon lesquels il modifie un principe si :
- ce principe entre en contradiction avec le Cadre conceptuel du CCSP;
  - compte tenu de l'intérêt public canadien, il estime que l'application de ce principe n'est pas appropriée au Canada.
- BC.07 Les paragraphes en gras dans une norme IPSAS sont considérés comme des principes des normes IPSAS.
- BC.08 La présente base des conclusions traite des raisons qui ont amené le CCSP à adapter certains des principes de la norme IPSAS 31. Des modifications ont également été apportées à des paragraphes qui ne sont pas en gras dans un souci de compréhensibilité et de cohérence avec le principe sous-jacent.
- BC.09 Le CCSP est conscient que l'International Accounting Standards Board (IASB) a lancé un projet visant la mise à jour de la norme IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, sur laquelle est fondée la norme IPSAS 31. Il se peut que l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) décide de mettre à jour la norme IPSAS 31 en conséquence. D'ailleurs, ce dernier a annoncé qu'il avait l'intention d'entreprendre un projet à portée limitée pour cette norme. Une fois les deux projets achevés, le CCSP pourrait envisager d'ajouter la mise à jour de sa norme sur les immobilisations incorporelles à son programme de travail futur. Pour le moment, sa priorité est l'élaboration d'une norme sur les immobilisations incorporelles qui viendra combler une lacune dans le Manuel du secteur public et qui fournira des indications fondamentales sur la comptabilisation des immobilisations incorporelles.

## Utilisation des principes de la norme IPSAS 31

BC.10 Pour adapter les principes énoncés dans la norme IPSAS 31, le CCSP devait apporter certaines modifications, en plus de celles liées aux critères de modification des principes des normes IPSAS, aux fins de cohérence avec la terminologie du Manuel du secteur public et avec les indications qui y sont fournies. L'Annexe A présente certaines modifications et différences terminologiques. En outre, le CCSP devait supprimer les renvois aux autres normes IPSAS et les remplacer par des renvois aux normes équivalentes dans le Manuel du secteur public ou par les indications nécessaires, selon le cas. À ce sujet, le lecteur est invité à se reporter à l'Annexe B.

## Champ d'application

- BC.11 La norme IPSAS 31 comprend deux principes liés au champ d'application. Le premier (énoncé au paragraphe 2) stipule que les entités qui appliquent la méthode de la comptabilité d'exercice sont tenues d'appliquer la norme. Quant au second (énoncé au paragraphe 3), il énumère les éléments qui sont exclus du champ d'application de la norme IPSAS 31.
- BC.12 En ce qui concerne le premier principe, le CCSP a décidé de ne pas l'inclure dans son exposé-sondage sur les immobilisations incorporelles. L'IPSASB publie des normes IPSAS qui traitent de la présentation d'informations financières selon la méthode de la comptabilité de caisse et selon la méthode de la comptabilité d'exercice, ce qui justifiait l'ajout d'une précision à ce sujet au paragraphe 2 de la norme IPSAS 31. Or, la précision n'est pas nécessaire dans le contexte du projet de norme du CCSP sur les immobilisations incorporelles, car les normes du Manuel du secteur public se fondent sur la méthode de la comptabilité d'exercice. Cette exclusion permet ainsi de faire en sorte que les indications du projet de norme correspondent aux autres indications énoncées dans le Manuel du secteur public.
- BC.13 En ce qui concerne le deuxième principe, le CCSP a décidé de l'inclure avec quelques modifications, car il était important de préciser les éléments qui seraient exclus du champ d'application de son projet de norme sur les immobilisations incorporelles.
- BC.14 Le CCSP a décidé de ne pas exclure les «actifs d'impôt différé» du champ d'application du projet de norme, puisque cet élément n'est pas pertinent au regard des entités du secteur public canadien qui appliquent le Manuel du secteur public. Le chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES, ne fournit aucune indication relative aux actifs d'impôt différé tels qu'ils sont définis au paragraphe 5 de la norme IAS 12 *Impôts sur le résultat* (c.-à-d. «les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours de périodes futures au titre : (a) de différences temporaires déductibles ; (b) du report en avant de pertes fiscales non utilisées ; et (c) du report en avant de crédits d'impôt non utilisés»). En revanche, ce chapitre fournit des indications sur le traitement comptable des impôts reçus avant que se produise le fait passé donnant lieu au contrôle de l'actif par le gouvernement (par exemple, les actifs découlant d'impôts reçus d'avance). Sur le plan conceptuel, cette situation diffère des circonstances qui donnent lieu à un actif d'impôt différé selon la norme IAS 12. C'est la raison pour laquelle le CCSP n'a pas jugé pertinent, au regard des entités du secteur public canadien qui appliquent le Manuel du secteur public, de mentionner les actifs d'impôt différé parmi les éléments exclus du champ d'application. Cette modification concorde effectivement avec le deuxième critère de modification des principes des normes IPSAS (voulant que le CCSP modifie un principe si, compte tenu de l'intérêt public canadien, il estime que l'application de ce principe n'est pas appropriée au Canada).
- BC.15 Le CCSP a toutefois décidé de conserver les «coûts d'acquisition différés, et immobilisations incorporelles, résultant des droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance<sup>8</sup>» dans la liste d'exclusions, même si ceux-ci concernent uniquement le secteur de l'assurance, puisqu'il a été porté à son attention qu'un nombre limité d'entités du secteur public qui appliquent le Manuel du secteur public comptabilisent ces éléments. Il était donc important de conserver cet élément dans la liste d'exclusions du champ d'application.

8 Alinéa 3 i) de la norme IPSAS 31.

- BC.16 Le CCSP a également décidé d'ajouter les stocks et les actifs disponibles à la vente à la liste d'exclusions. Ces éléments figurent au paragraphe 6 de la norme IPSAS 31, où sont énumérées toutes les normes du Manuel de l'IPSASB qui traitent de la comptabilisation d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, ce qui fait en sorte qu'il est possible d'exclure les éléments correspondants du champ d'application de la norme IPSAS 31. Le Manuel du secteur public ne comportant aucun chapitre distinct sur les stocks ou les actifs disponibles à la vente, le CCSP a conclu qu'il était tout de même important de les exclure du chapitre SP 3155 [en projet] et donc d'ajouter à la liste d'exclusions les «immobilisations incorporelles détenues par l'entité en tant que stocks et/ou en vue de la vente dans le cadre de ses activités». Sans nécessairement impliquer la modification d'un principe de la norme IPSAS 31, cette décision concerne plutôt un déplacement d'informations d'un paragraphe à un autre.
- BC.17 La norme IPSAS 31 renvoie, pour certains éléments, à la «norme nationale ou internationale pertinente». Le CCSP a supprimé ces mentions, car les chapitres du Manuel du secteur public ne comportent aucun renvoi aux «normes internationales ou nationales pertinentes», à l'exception du chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, qui fournit des indications dans les cas où le Manuel du secteur public ne traite pas de la comptabilisation d'une opération ou d'un événement donné. La modification vise à assurer la cohérence des indications du chapitre SP 3155 [en projet] avec celles déjà énoncées dans le Manuel du secteur public.
- BC.18 Certains chapitres du Manuel du secteur public, mentionnés dans la NOSP-8, fournissent des indications sur la comptabilisation de certains éléments incorporels achetés. La NOSP-8 devant être retirée, les éléments visés par ces chapitres ont été ajoutés à la liste d'exclusions du champ d'application du chapitre SP 3155 [en projet]. Le seul qui n'a pas été inclus est le chapitre SP 4230, IMMOBILISATIONS DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF, car ce chapitre sera retiré avant la date d'entrée en vigueur du chapitre SP 3155 [en projet].
- BC.19 La norme IPSAS 31 ne traite pas des mécanismes d'échange de droits d'émission. L'IPSASB se penchera de nouveau, au besoin, sur l'applicabilité de la norme IPSAS 31 à ces mécanismes. De même, le projet de norme du CCSP sur les immobilisations incorporelles ne traite pas des mécanismes d'échange de droits d'émission.

### **Immobilisations comportant à la fois des éléments corporels et des éléments incorporels**

- BC.20 Le paragraphe 7 de la norme IPSAS 31, qui n'est pas en gras et n'énonce donc pas un principe, fournit des indications visant à clarifier le champ d'application de la norme et le traitement comptable à appliquer aux immobilisations comportant à la fois des éléments corporels et des éléments incorporels. Plus précisément, il indique dans quelles circonstances une immobilisation est comptabilisée selon la norme IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, ou selon la norme IPSAS 31. Le paragraphe laisserait présumer l'existence de deux facteurs dont il faudrait tenir compte pour déterminer quelle norme comptable s'applique aux immobilisations comportant à la fois des éléments corporels et des éléments incorporels, à savoir :
- a) l'importance d'un des éléments par rapport à l'autre, sur le plan de la valeur;
  - b) la mesure dans laquelle les éléments font partie intégrante l'un de l'autre (illustré au moyen d'exemples dans le paragraphe).
- BC.21 Le CCSP a apporté des modifications à ce paragraphe de sorte à confirmer l'existence de deux facteurs distincts permettant de déterminer le chapitre et les indications comptables à appliquer. Cela ne donne pas lieu à des changements dans la pratique (d'un point de vue international). Plutôt, ces modifications visent uniquement à améliorer la compréhensibilité générale des indications, sans modifier quelque principe clé que ce soit. De même, le CCSP propose d'apporter au chapitre SP 3150 des modifications corrélatives visant à retirer les références aux logiciels, entre autres celle donnée dans la note 2.

BC.22 Le CCSP a décidé d'expliquer les modifications apportées au paragraphe compte tenu de son incidence sur d'autres chapitres du Manuel du secteur public, et de préciser que l'intention n'est pas de modifier la pratique actuelle (d'un point de vue international).

## Biens patrimoniaux incorporels

BC.23 Le CCSP a décidé de ne pas inclure d'indications relatives aux biens patrimoniaux dans le chapitre SP 3155 [en projet]. En fait, la description des biens patrimoniaux donnée dans la norme IPSAS 31 ressemblerait de près à la description qui est faite des œuvres d'art, des trésors historiques et/ou des collections dans le chapitre SP 3150, si ce n'est que les biens patrimoniaux englobent les actifs revêtant une importance sur le plan environnemental. À la lumière de cette analyse, le CCSP a déterminé que la description donnée dans la norme IPSAS 31 pourrait couvrir une catégorie plus large d'actifs que la description qui est faite des œuvres d'art, des trésors historiques et/ou des collections dans le Manuel du secteur public, des termes par ailleurs bien compris de tous. Qui plus est, il s'avérait difficile de déterminer quels types d'actifs seraient classés comme des actifs importants sur le plan environnemental. Il se peut également que la définition de ces actifs évolue à mesure que sera envisagé l'ajout, au programme de travail du CCSP, de projets liés aux ressources naturelles.

BC.24 Les parties intéressées et concernées du Canada comprennent bien ce qu'on entend par œuvres d'art, trésors historiques et/ou collections. Le CCSP considère donc qu'il n'est pas nécessaire, pour le moment, de modifier la terminologie du Manuel du secteur public.

BC.25 Comme en témoignent ses décisions dans le cadre du [projet sur les immobilisations des organismes sans but lucratif du secteur public \(OSBLSP\)](#), le CCSP continue de privilégier la fourniture d'informations sur les œuvres d'art, les trésors historiques et/ou les collections de nature corporelle par voie de notes plutôt que leur comptabilisation. Les indications de la norme IPSAS 31 exigent, quant à elles, la comptabilisation des biens patrimoniaux incorporels. Or, le fait d'exiger la comptabilisation des œuvres d'art, des trésors historiques et/ou des collections de nature incorporelle dans le chapitre SP 3155 [en projet] était considéré comme allant à l'encontre des décisions prises par le CCSP à l'égard des œuvres d'art, des trésors historiques et/ou des collections de nature corporelle dans le cadre de son projet sur les immobilisations des OSBLSP. Pour des raisons de cohérence, le CCSP a donc décidé de privilégier la même approche, soit la fourniture d'informations sur les œuvres d'art, les trésors historiques et/ou les collections de nature incorporelle par voie de notes plutôt que leur comptabilisation, d'autant plus qu'il est difficile de faire une estimation raisonnable des avantages économiques futurs associés à ces éléments. Cette modification concorde avec le deuxième critère de modification des principes des normes IPSAS (voulant que le CCSP modifie un principe si, compte tenu de l'intérêt public canadien, il estime que l'application de ce principe n'est pas appropriée au Canada).

## Caractère identifiable

BC.26 Le concept de «caractère identifiable» n'est pas traité dans le Manuel du secteur public. Toutefois, il s'agit d'un critère nécessaire pour apprécier l'existence d'une immobilisation incorporelle par opposition à un écart d'acquisition. Le CCSP a donc inclus ce concept dans son projet de norme sur les immobilisations incorporelles.

## Accords exécutoires

BC.27 Le CCSP a conservé le concept d'«accord exécutoire» qui se trouve dans la norme IPSAS 31, puisqu'il est en substance similaire aux définitions et descriptions des droits et obligations contractuels qui reviennent dans l'ensemble du Manuel du secteur public. Le concept de «caractère exécutoire» a été ajouté à des fins d'uniformisation avec la terminologie du Manuel du secteur public.

## Comptabilisation

- BC.28 Le chapitre 9 du Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public du CCSP énonce les critères généraux de comptabilisation. Pour s'assurer que le chapitre SP 3155 [en projet] concorde avec son Cadre conceptuel, le CCSP a conclu qu'il était nécessaire d'apporter une modification aux critères de comptabilisation énoncés au paragraphe 28 de la norme IPSAS 31.
- BC.29 Le CCSP a remplacé le premier point du principe de comptabilisation de l'IPSASB, soit «il est probable que les avantages économiques futurs attendus ou le potentiel de service attribuables à l'actif iront à l'entité», par «elle [l'immobilisation incorporelle] répond à la définition d'un actif». Cette modification découle du fait que, pour qu'une immobilisation incorporelle réponde à la définition d'un actif, il faut s'attendre à ce que les avantages économiques futurs qui y sont associés soient obtenus. Cette modification permet ainsi de combiner les deux premiers critères de comptabilisation énoncés au chapitre 9 du Cadre conceptuel du CCSP. La base des conclusions qui accompagne le Cadre conceptuel du CCSP évoque d'ailleurs la redondance que l'on peut observer entre ces deux critères comme suit :

BC9.08 Il y a une redondance entre l'alinéa a) et l'alinéa b) des critères généraux de comptabilisation. Le critère à l'alinéa b), soit que l'on comptabilise un élément, une opération ou un autre événement dans les états financiers lorsque la rentrée des avantages économiques futurs associés à l'élément ou la renonciation à ces avantages est attendue, est englobé par l'alinéa a), c'est-à-dire que l'élément répond à la définition d'un élément constitutif des états financiers. En effet, la définition d'«élément constitutif des états financiers» tient compte de la notion d'attente d'avantages économiques futurs ou d'une renonciation à de tels avantages.

Bien qu'il ait conservé la redondance dans son Cadre conceptuel, le CCSP a décidé qu'il convenait, pour les besoins du chapitre SP 3155 [en projet] et par souci d'économie sur le plan des modifications à apporter, de ne remplacer le premier point du principe de comptabilisation de l'IPSASB que par le premier point des critères généraux de comptabilisation énoncés dans son Cadre conceptuel.

- BC.30 Le CCSP a également décidé de remplacer le deuxième point du principe de comptabilisation de l'IPSASB, soit «la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable», par «une image fidèle du coût de cet actif peut être donnée». La raison est que, comme il est mentionné à l'Annexe A, lors de l'élaboration de son Cadre conceptuel et en accord avec le *Cadre conceptuel* de l'IPSASB, le CCSP a décidé de remplacer «fiabilité» par «fidélité» parmi les caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers. Selon le Cadre conceptuel du CCSP, pour être comptabilisé dans les états financiers, «l'élément, l'opération ou l'autre événement peut être mesuré d'une façon qui satisfait aux caractéristiques qualitatives des informations et qui tient compte des aspects connexes à considérer, comme le mentionne le chapitre 7». Dans l'ensemble de la norme IPSAS 31, l'IPSASB met l'accent sur la caractéristique qualitative de la «fiabilité» en ce qui concerne l'évaluation des immobilisations incorporelles. Dans son projet de norme sur les immobilisations incorporelles, le CCSP met plutôt l'accent sur la caractéristique qualitative de la «fidélité».

## Regroupements d'entités du secteur public

- BC.31 Les paragraphes 39A à 39E de la norme IPSAS 31 n'ont pas été conservés, car ils décrivent un modèle de comptabilisation des acquisitions qui ne concorde pas avec les indications du Manuel du secteur public. L'inclusion des indications de ces paragraphes appelle l'apport de modifications corrélatives importantes à d'autres chapitres du Manuel du secteur public, dont les chapitres SP 2510 et SP 3070, modifications qui sortent du cadre du projet du CCSP sur les immobilisations incorporelles. En outre, comme il est mentionné dans le Manuel du secteur public, les acquisitions devraient être peu courantes. Cette modification concorde avec le

deuxième critère de modification des principes des normes IPSAS (voulant que le CCSP modifie un principe si, compte tenu de l'intérêt public canadien, il estime que l'application de ce principe n'est pas appropriée au Canada).

BC.32 Les paragraphes 39A à 39E de la norme IPSAS 31 n'ayant pas été conservés, les mentions d'«acquisitions» dans d'autres paragraphes, y compris les paragraphes qui constituent des principes, ont également été omises lorsqu'il y avait lieu de le faire.

## Évaluation ultérieure et valeur actuelle

BC.33 La norme IPSAS 31 permet l'utilisation du modèle fondé sur la valeur actuelle<sup>9</sup> pour l'évaluation ultérieure des immobilisations incorporelles. Or, ce modèle d'évaluation est absent du Cadre conceptuel du CCSP. Par conséquent, le CCSP a exclu toute mention du modèle fondé sur la valeur actuelle de son projet de norme sur les immobilisations incorporelles, en application du premier critère de modification des principes des normes IPSAS (voulant que le CCSP modifie un principe si ce principe entre en contradiction avec son Cadre conceptuel).

## Indications sur la dépréciation

BC.34 Dans la norme IPSAS 31, plutôt que de fournir des indications sur la dépréciation, l'IPSASB renvoie à deux normes distinctes traitant du sujet, soit la norme IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, et la norme IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> avril 2006 et le 1<sup>er</sup> avril 2009, respectivement. Ces normes ont été élaborées en vue d'être appliquées à tous les actifs, à l'exception de ceux pour lesquels il existe déjà des indications dans d'autres normes précises, notamment dans les normes IPSAS 11, *Contrats de construction*, et IPSAS 12, *Stocks*. Or, le CCSP ne pouvait pas faire le même genre de renvois dans le cadre de son projet de norme sur les immobilisations incorporelles, puisque le Manuel du secteur public ne contient pas d'indications équivalentes à celles énoncées dans les deux normes IPSAS distinctes portant sur la dépréciation. De plus, le Manuel du secteur public ne contient que des indications limitées relatives aux réductions de valeur. Il lui fallait donc fournir des indications détaillées sur la façon d'apprécier si un actif s'est déprécié (test de dépréciation) ou présenter des approches relatives à l'évaluation permettant de quantifier les pertes de valeur.

BC.35 Dans ses délibérations, le CCSP a tenu compte des éléments suivants :

- a) les parties intéressées et concernées demandent des indications détaillées sur la dépréciation depuis des années;
- b) le manque d'indications sur la dépréciation dans le Manuel du secteur public a donné lieu à un foisonnement des pratiques pour ce qui est des méthodes comptables élaborées par les entités relatives à la dépréciation des actifs;
- c) des indications sur la dépréciation pourraient être jugées particulièrement essentielles dans le cas des immobilisations incorporelles. Étant donné la nature intangible ou le caractère unique de ces dernières, il faudra probablement faire appel davantage au jugement professionnel pour déterminer si leur valeur comptable a subi une dépréciation à la date de clôture. Dans le secteur public, un exemple de ce type d'immobilisations incorporelles serait des actifs logiciels générés en interne.

BC.36 Compte tenu de la lacune présente dans le Manuel du secteur public et des facteurs qui précèdent, le CCSP a décidé de fournir des indications sur la dépréciation des immobilisations incorporelles dans le chapitre SP 3155 [en projet], jugeant que s'il élaborait une norme traitant d'un nouveau type d'actifs qui serait dépourvue d'indications sur la dépréciation, les indications

9 Selon le modèle fondé sur la valeur actuelle, après la comptabilisation initiale, un actif est comptabilisé pour son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.

fournies dans cette norme s'en trouveraient incomplètes. Il avait d'ailleurs déjà procédé ainsi, en fournissant dans la NOSP-8 des indications provisoires jusqu'au lancement d'un projet complet visant l'élaboration d'une norme sur les immobilisations incorporelles.

- BC.37 Les indications sur la dépréciation fournies dans le chapitre SP 3155 [en projet] sont fondées sur la base d'évaluation qu'est le coût historique et correspondent ainsi aux indications énoncées dans le Cadre conceptuel du CCSP, qui se lisent comme suit : «Ultérieurement à la mesure initiale : i) le coût historique d'un actif peut être ajusté (par exemple, pour tenir compte de l'amortissement ou de la dépréciation)<sup>10</sup>».
- BC.38 Les indications sont limitées et ne s'appliquent qu'aux immobilisations incorporelles. Dans le cadre d'un projet futur, le CCSP pourrait se pencher sur la nécessité de fournir des indications supplémentaires concernant les approches relatives à l'évaluation des pertes de valeur liées à des immobilisations corporelles, des obligations d'information supplémentaires relatives à la dépréciation ou des indications concernant d'autres situations particulières. Il envisagerait l'ajout d'un tel projet à son programme de travail lorsque des ressources seraient disponibles et s'il venait à être jugé prioritaire par les parties intéressées et concernées.
- BC.39 La norme IPSAS 21 permet de reprendre les pertes de valeur, comme le démontrent certains facteurs internes ou externes. Les indications sur la dépréciation fournies dans le projet de chapitre SP 3155 ont été modifiées de sorte que soit interdite la reprise d'une perte de valeur. Cette modification permet de faire correspondre le traitement des pertes de valeur au traitement des moins-values prévu au chapitre SP 3150.

## Dispositions transitoires

- BC.40 Le CCSP a indiqué que l'application rétroactive intégrale avec retraitement représentait un fardeau lié aux obligations d'information pour les entités, qui seraient tenues de retraiter les montants et les hypothèses des exercices antérieurs moyennant des efforts considérables dans l'identification des données antérieures à partir des opérations antérieures, lesquelles pourraient ne plus être disponibles, complètes ou pertinentes. En outre, cette approche imposerait à l'entité d'évaluer si la durée de vie utile d'une immobilisation incorporelle était indéterminée à la fin de chaque période antérieure à la date d'entrée en vigueur du chapitre. Cet exercice exige que l'entité procède à des estimations de la durée de vie utile qui auraient été faites à une date antérieure, ce qui ferait intervenir, comme facteur de risque, les connaissances acquises a posteriori dans l'élaboration d'estimations pour des exercices précédents. En guise d'allègement transitoire et de solution de contournement, le CCSP a décidé que les entités pourraient choisir d'appliquer le présent chapitre aux nouvelles opérations ou aux autres événements qui se produisent lors d'exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2030, ou bien d'appliquer une approche rétroactive modifiée avec retraitement selon ce qui est prévu à l'alinéa SP 2120.06 c), précisant toutefois que les montants sont évalués au moyen de l'information disponible et des hypothèses appliquées qui sont courantes au début de l'exercice au cours duquel le présent chapitre est appliqué pour la première fois.

## Modifications corrélatives

- BC.41 Le CCSP propose une série de modifications corrélatives, notamment celles qui suivent :
- le retrait de la NOSP-8 et des renvois à celle-ci, puisque le chapitre SP 3155 [en projet] viendra la remplacer;
  - le remplacement du terme «éléments incorporels achetés» par «éléments incorporels», car le projet de norme sur les immobilisations incorporelles ne limite pas la comptabilisation aux éléments incorporels achetés;
  - la modification des exceptions à la comptabilisation (voir les paragraphes BC.041 et .042);

<sup>10</sup> Alinéa 9.33 a) du Cadre conceptuel du CCSP.

- d) le retrait de la note et de la référence relatives aux logiciels dans le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES (voir le paragraphe BC.042);
  - e) l'ajout de mentions relatives aux immobilisations incorporelles dans le chapitre SP 3410, étant donné qu'une entité du secteur public pourrait recevoir une immobilisation incorporelle ou des espèces pour acheter une immobilisation incorporelle d'un gouvernement de la même façon qu'une entité du secteur public peut recevoir une immobilisation corporelle ou des espèces pour acheter une immobilisation corporelle d'un gouvernement.
- BC.42 Bien que la NOSP-8 soit retirée, son contenu est repris dans le chapitre SP 3155 [en projet]. Cela signifie que les entités qui comptabilisaient les éléments incorporels achetés pourront continuer de le faire en application des dispositions de ce projet de chapitre.
- BC.43 Les modifications corrélatives que le CCSP propose d'apporter aux exceptions à la comptabilisation énoncées aux paragraphes SP 1202.079 et .080 consistent notamment à supprimer les mentions d'«éléments incorporels créés» (appelés «immobilisations incorporelles générées en interne» dans le chapitre SP 3155 [en projet]), car le chapitre SP 3155 [en projet] fournit des indications particulières sur la comptabilisation de ce type d'immobilisations incorporelles. En outre, elles ajoutent la notion de «collections» ainsi que les obligations d'information relatives aux œuvres d'art, aux trésors historiques et/ou aux collections découlant des modifications apportées au chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, dont la date d'entrée en vigueur est la même que celle du chapitre SP 3155 [en projet].
- BC.44 Le CCSP a décidé de conserver les exceptions à la comptabilisation pour certains éléments incorporels non achetés, comme les droits sur le spectre pour communications sans fil, les droits sur l'espace aérien et les eaux territoriales, et les droits forestiers pour les entités qui octroient ces droits (voir le paragraphe SP 1202.079). Il a été en effet établi que ces éléments incorporels non achetés sont liés à des pouvoirs et droits qui ne constituent pas, en eux-mêmes, des actifs tant que des mesures n'ont pas été prises en vue de leur exercice (comme la vente ou le transfert à une autre entité, dans le cadre d'une opération sans contrepartie, de permis d'accès à des ressources limitées par des pouvoirs et droits).
- BC.45 Dans le chapitre SP 3150, il est fait mention des logiciels et du fait qu'ils sont englobés dans les immobilisations corporelles. Or, les logiciels sont traités dans le chapitre SP 3155 [en projet]. Il est donc nécessaire d'apporter des modifications corrélatives au chapitre SP 3150 pour retirer les logiciels des éléments entrant dans le champ d'application de ce chapitre.

## Exigences de la procédure officielle

- BC.46 Selon sa procédure officielle, le CCSP est tenu de s'assurer que l'IPSASB a respecté sa propre procédure officielle lors de l'élaboration de la norme IPSAS 31. Le CCSP le confirme.

## Annexe A

BC A.01 Le chapitre SP 3155 [en projet] est adapté de la norme IPSAS 31. Le tableau suivant présente les principales différences terminologiques entre la norme IPSAS 31 et le chapitre SP 3155 [en projet] :

Termes utilisés dans la norme IPSAS 31	Termes utilisés dans le Manuel du secteur public
norme	chapitre
pouvoir	capacité
actif financier	actif d'instrument financier
pouvoirs et droits résultant d'une législation, d'une constitution ou de leur équivalent	pouvoirs ou droits souverains ou équivalents qui sont établis dans la Constitution, dévolus ou délégués par voie législative ou réglementaire, ou établis conformément aux lois ou droits autochtones
jugement	jugement professionnel

## Principales modifications terminologiques

BC A.02 Certains termes utilisés fréquemment dans la norme IPSAS 31 devaient être mis à jour pour refléter la terminologie du Manuel du secteur public. C'est notamment le cas de «potentiel de service» en référence aux «avantages économiques futurs», de «probabilité» en référence à l'«attente d'avantages économiques futurs», et de «fiabilité». Les raisons derrière la modification de ces termes sont données ci-après.

### Potentiel de service

BC A.03 Dans les indications de la norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, l'IPSASB précise que les actifs utilisés pour générer des rentrées de trésorerie sont dits représentatifs d'«avantages économiques futurs», alors que les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité sans toutefois générer des rentrées de trésorerie sont considérés comme représentatifs d'un «potentiel de service». Le Manuel du secteur public ne fait pas cette même distinction. Selon le chapitre SP 3210, l'«avantage économique futur» que représente un actif réside dans la capacité de cet actif de contribuer à la fourniture de biens ou de services, de générer des rentrées de trésorerie futures ou de réduire les sorties de trésorerie. Ainsi, le terme «avantages économiques futurs» rend déjà le concept de «potentiel de service», et il n'est pas nécessaire d'énoncer ce terme distinctement lorsqu'il est fait mention d'«avantages économiques futurs». Compte tenu de ses délibérations antérieures et de sa décision corollaire quant au fait que le terme «avantages économiques futurs» intègre déjà le concept de «potentiel de service», le CCSP a décidé de supprimer les mentions distinctes de «potentiel de service» lorsqu'elles accompagnent les mentions d'«avantages économiques futurs», de sorte à harmoniser la terminologie employée dans le chapitre SP 3155 [en projet] avec celle du Manuel du secteur public.

### Probabilité

BC A.04 Le terme «probabilité» n'est pas utilisé dans les critères généraux de comptabilisation du Cadre conceptuel du CCSP. Au paragraphe 9.15, le CCSP mentionne que «le seuil à atteindre pour la comptabilisation d'un élément dans les états financiers», dans le contexte d'«avantages économiques futurs», est sa réalisation «attendue», mot rattaché à l'existence d'un «environnement caractérisé par l'incertitude». En outre, le paragraphe 9.16 précise ce qui suit : «Le mot "attendu" est utilisé dans son sens général usuel : il qualifie ce à quoi il est raisonnable de s'attendre, ou ce qu'il est raisonnable de croire sur la foi des éléments probants disponibles

ou de la logique, mais qui n'est pas certain ni prouvé. Aucune valeur numérique ne permet de quantifier [...] ce à quoi correspondrait le seuil de la réalisation "attendue". Déterminer si la réalisation de la rentrée des avantages économiques futurs associés à l'élément – ou de la renonciation à ceux-ci – est attendue ou non nécessite de prendre en considération les éléments probants tant qualitatifs que quantitatifs.»

BC A.05 Ainsi, lorsque le terme «attendus» est utilisé après «avantages économiques futurs», il n'est pas nécessaire de parler de «probabilité», puisque cette notion est englobée dans le sens du terme «attendu» tel qu'il est employé dans le Manuel du secteur public. Le CCSP a donc choisi d'évacuer la notion de «probabilité» en référence aux «avantages économiques futurs attendus» pour harmoniser la terminologie du chapitre SP 3155 [en projet] avec celle du Cadre conceptuel du CCSP.

## Fiabilité

BC A.06 Lors de l'élaboration de son Cadre conceptuel, le CCSP a décidé de remplacer «fiabilité» par «fidélité» parmi les caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers. Au paragraphe BC7.08 de la base des conclusions qui accompagne son Cadre conceptuel, le CCSP explique son raisonnement ainsi :

Les recherches réalisées par d'autres normalisateurs, comme l'International Accounting Standards Board (IASB) et l'IPSASB, indiquent en effet que la notion de fidélité est plus facile à comprendre et à appliquer que celle de fiabilité. La fiabilité est parfois confondue avec la vérifiabilité ou interprétée de façon étroite comme un synonyme de la précision. L'intention derrière l'ajout de la fidélité comme caractéristique qualitative est de faire que les informations présentées dans les états financiers représentent la substance économique des ressources et obligations économiques et des opérations ou autres événements de la manière la plus fidèle, exhaustive, neutre et exacte possible, parce que ces qualités sont celles qui rehaussent le plus la valeur redditionnelle des informations visées.

Le CCSP a donc choisi de remplacer la notion de «fiabilité» par celle de «fidélité» (au moyen du terme «image fidèle») pour harmoniser la terminologie du chapitre SP 3155 [en projet] avec celle de son Cadre conceptuel.

## Annexe B

BC B.01 Le chapitre SP 3155 [en projet] est adapté de la norme IPSAS 31. Les renvois à d'autres normes IPSAS ont été remplacés par des renvois aux normes équivalentes dans le Manuel du secteur public ou par les indications nécessaires, s'il y a lieu.

Renvois aux autres normes IPSAS dans la norme IPSAS 31	Remplacement dans le chapitre SP 3155 [en projet]
IPSAS 28, <i>Instruments financiers : présentation</i>	Chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS
IPSAS 12, <i>Stocks</i>	«stocks»
IPSAS 43, <i>Contrats de location</i>	–
IPSAS 39, <i>Avantages du personnel</i>	Chapitres SP 3250, AVANTAGES DE RETRAITE, et chapitre SP 3255, AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI, CONGÉS RÉMUNÉRÉS ET PRESTATIONS DE CESSATION D'EMPLOI
IPSAS 34, <i>États financiers individuels</i>	–
IPSAS 35, <i>États financiers consolidés</i>	Chapitre SP 2510, CONSOLIDATION — AUTRES ASPECTS
IPSAS 36, <i>Participations dans des entreprises associées et des coentreprises</i>	–
IPSAS 32, <i>Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique</i>	Chapitre SP 3160, PARTENARIATS PUBLIC-PRIVÉ
IPSAS 40, <i>Regroupement d'entités du secteur public</i>	Chapitre SP 3070, PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES PUBLIQUES (seulement dans certaines circonstances)
IPSAS 44, <i>Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées</i>	«actifs détenus en vue de la vente»
IPSAS 47, <i>Revenus</i>	Chapitre SP 3100, ACTIFS ET REVENUS AFFECTÉS, chapitre SP 3400, REVENUS, et chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT
IPSAS 45, <i>Immobilisations corporelles</i>	Chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES
IPSAS 5, <i>Coûts d'emprunt</i>	Remplacée par des indications
IPSAS 21, <i>Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie</i>	Remplacée par des indications
IPSAS 46, <i>Mesure</i>	Remplacée par des indications
IPSAS 3, <i>Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs</i>	Chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES
IPSAS 26, <i>Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie</i>	Remplacée par des indications
IPSAS 50, <i>Prospection et évaluation de ressources minérales</i>	–



L'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 3155, «Immobilisations incorporelles»* est fondé sur la norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*, qui se trouve dans l'édition 2024 du *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB), publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en novembre 2024, et elle est utilisée avec la permission de l'IFAC.

Norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*, tirée de l'édition 2024 du *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* © Novembre 2024 IFAC.

La norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*, du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB), publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en novembre 2024, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en janvier 2025, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes comptables internationales du secteur public (normes IPSAS) a été examiné par l'IFAC, et la traduction a été effectuée conformément au document *Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*. La version approuvée de l'ensemble des normes IPSAS est celle qui est publiée en anglais par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de la traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de la norme IPSAS 31, *Intangible Assets* © 2024 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de la norme IPSAS 31, *Intangible Assets* © 2025 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : IPSAS 31, *Intangible Assets* ISBN : 978-1-60815-590-3

Veillez écrire à [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.

© 2025 Normes d'information financière et de certification, Comptables professionnels agréés du Canada

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

Pour toute question relative à cette autorisation, veuillez écrire à [info@frascanada.ca](mailto:info@frascanada.ca).