



# Projet de la norme des comptes de l'Etat

## « Les biens patrimoniaux »

Version soumise à l'exposé-sondage

# PROJET DE LA NORME DES COMPTES DE L'ETAT

## « Les biens patrimoniaux »

### OBJECTIF

1. L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable applicable aux biens patrimoniaux de l'Etat. Cette norme traite également des informations à fournir à leur sujet dans les notes.

### CHAMP D'APPLICATION

2. La présente norme s'applique aux biens corporels qui répondent à la définition de biens patrimoniaux. Les biens patrimoniaux sont classés selon trois catégories : les biens historiques, le patrimoine naturel et les édifices de culte.
3. Les biens historiques sont subdivisés en deux sous-catégories : les biens historiques opérationnels et les biens historiques non opérationnels.
4. Entrent également dans le champ d'application de la présente norme les biens patrimoniaux objets de contrats concourant à la réalisation d'un service public, contrôlés par l'Etat, après prise en compte effectuée selon les dispositions de la NCE traitant des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

### DEFINITIONS

5. Dans la présente norme, les termes suivants ont les significations indiquées ci-après :

**Les biens patrimoniaux** sont des biens ayant une valeur nationale ou universelle prouvée du point de vue de l'histoire, de la nature ou des croyances et qui sont généralement détenus indéfiniment au profit des générations actuelles et futures.

Les biens patrimoniaux présentent souvent les caractéristiques suivantes :

- (a) il est peu probable que leur valeur historique, culturelle, éducative, environnementale, artistique ou scientifique soit pleinement reflétée en termes monétaires;
- (b) des obligations éthiques ou juridiques peuvent imposer des interdictions ou des restrictions relatives à leur cession par vente;
- (c) ils sont souvent irremplaçables;
- (d) leur valeur peut augmenter avec le temps, même si leur état physique se détériore;
- (e) leur durée d'utilité est généralement indéfinie.

Ces caractéristiques ne sont pas nécessairement cumulatives à tous les biens patrimoniaux.

**Les biens historiques** sont les vestiges et les monuments légués par les civilisations ou les générations antérieures dont la valeur nationale ou universelle est prouvée. Ils regroupent les biens meubles et immeubles, les documents et les manuscrits, en rapport avec les arts, les sciences, les traditions, la vie quotidienne, les événements publics ou autres datant des époques préhistoriques ou historiques et ce conformément à la législation en vigueur. Les biens historiques sont qualifiés en tant que tels par les autorités compétentes.

**Les biens historiques opérationnels** sont des bâtiments historiques qui ont un potentiel de service distinct de leur valeur historique et qui ont un usage administratif ou d'habitation et ce en rapport avec l'activité de l'Etat.

**Les biens historiques non opérationnels** sont des biens historiques qui ont un potentiel de service lié à leur valeur historique et sont donc détenus principalement pour préserver le patrimoine national.

**Le patrimoine naturel** désigne les spécificités naturelles, les formations géologiques, les zones définies qui constituent l'habitat d'espèces animales et végétales menacées, ainsi que les sites naturels et qui présentent un intérêt sur le plan scientifique, dans le cadre de la conservation de la nature ou en termes de beauté. Il comprend notamment les aires naturelles protégées, les zoos, les jardins botaniques, les forêts, les montagnes, les oasis, le désert, les grottes, les lacs, les îles et presque-îles. Le patrimoine naturel est qualifié en tant que tel par les autorités compétentes.

**La valeur opérationnelle actuelle** est le montant que l'Etat paierait à la date de l'évaluation pour obtenir le potentiel de service résiduel d'un actif similaire.

Les termes définis dans le cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public et dans les autres NCEs sont utilisés dans la présente norme avec le même sens.

## **BIENS HISTORIQUES**

6. Les biens historiques font partie intégrante du domaine public ou privé de l'Etat. A ce titre, l'Etat a l'aptitude d'en autoriser ou d'en restreindre l'accès. Par ailleurs, les biens historiques procurent à l'Etat un potentiel de service principalement lié à leur valeur historique. De même, l'Etat veille, directement par ses propres moyens ou par l'intermédiaire d'autres entités, à la préservation et au maintien des biens susvisés pour les générations actuelles et futures. Ils constituent par conséquent des actifs contrôlés par l'Etat.
7. Certains biens historiques procurent outre le potentiel de service lié à leur valeur historique intrinsèque, un potentiel de service opérationnel du fait de leur exploitation pour des fins administratives ou d'habitation. Dès lors, les biens historiques sont subdivisés en deux sous-catégories : les biens historiques non opérationnels et les biens historiques opérationnels.
8. Les biens historiques peuvent faire l'objet d'opérations de transfert. Dans ce cas, seul le potentiel de service opérationnel est transféré à l'entité bénéficiaire. L'Etat garde son contrôle sur le potentiel de service historique. Tout transfert du contrôle est matérialisé par un acte écrit.

## **BIENS HISTORIQUES NON OPERATIONNELS**

9. La valeur historique des biens historiques non opérationnels ne peut être reflétée en terme monétaire. Par suite, ces actifs ne sont pas reconnus au bilan. Ils doivent faire l'objet de divulgations dans les notes.
10. Les coûts encourus par l'Etat pour l'acquisition de biens historiques non opérationnels notamment dans le cadre d'opérations d'achat, d'expropriation, de rapatriement ou de découverte par des tiers sont comptabilisés en solde de la période comptable, étant donné que la contrepartie payée à l'occasion des opérations susvisées ne reflète pas la valeur historique de ces biens et que l'intervention de l'Etat vise à les protéger.
11. Les biens historiques non opérationnels ne sont pas susceptibles de faire l'objet de dépréciation. Toutefois, en cas de dégradation physique notable d'un bien historique non opérationnel, une divulgation est donnée dans les notes.

## **BIENS HISTORIQUES OPERATIONNELS**

12. Les biens historiques opérationnels sont des actifs qui procurent un potentiel de service opérationnel susceptible d'être évalué monétairement. Ainsi, un monument historique exploité en tant que bâtiment administratif pourrait être évalué en fonction du potentiel de service lié à l'hébergement d'une activité de l'Etat. Par conséquent, les biens historiques opérationnels sont pris en compte dans le bilan de l'Etat.

### **Règles de prise en compte**

13. Un bien historique opérationnel doit être comptabilisé dans le bilan lorsqu'il remplit les conditions suivantes :
  - (a) il est contrôlé par l'Etat; et
  - (b) la valeur opérationnelle du bien peut être évaluée d'une manière fiable.
14. Les biens historiques opérationnels sont pris en compte dans les états financiers de la période comptable au cours de laquelle le contrôle est acquis à l'Etat, et ce pour les nouvelles acquisitions ou au cours de laquelle l'Etat a décidé d'exploiter le bien historique non opérationnel en tant que bien historique opérationnel.
15. L'Etat peut contrôler individuellement ou conjointement un bien historique opérationnel sur plus d'une période comptable. Dans ce cas le bien est comptabilisé dans le bilan de l'Etat à concurrence de sa quote-part dans le contrôle.

### **Règles d'évaluation**

#### **Evaluation initiale**

16. A leur entrée dans le bilan de l'Etat, les biens historiques opérationnels sont évalués :
  - (a) au coût d'acquisition pour ceux acquis à titre onéreux ;ou
  - (b) à la valeur opérationnelle actuelle, dans les autres cas.

17. La valeur opérationnelle actuelle est une valeur d'entrée qui a les caractéristiques suivantes :
- (a) elle est spécifique à l'Etat ;
  - (b) elle inclut tous les coûts nécessaires pour l'obtention du potentiel de service opérationnel résiduel de l'actif ;
  - (c) elle reflète la valeur de l'actif eu égard son utilisation actuelle plutôt que sa meilleure utilisation.

18. La valeur opérationnelle actuelle est déterminée selon deux approches :

- (a) L'approche du marché

L'approche du marché est basée sur le prix d'acquisition dans un marché ouvert, actif et ordonné d'un bien offrant un potentiel de service opérationnel résiduel similaire.

- (b) L'approche du coût de remplacement

Le coût de remplacement reflète le montant requis pour remplacer le potentiel de service fourni par un bien historique opérationnel. Il correspond au coût de reconstruction d'un actif doté d'un potentiel de service brut similaire, ajusté en fonction du potentiel de service opérationnel déjà consommé.

### **Evaluation à la date de clôture**

19. L'Etat applique le modèle du coût historique pour évaluer les biens historiques opérationnels à la date de clôture.
20. Après sa constatation initiale en tant qu'actif, un bien historique opérationnel doit être évalué à son coût d'entrée selon le paragraphe 16, diminué du cumul des amortissements et des dépréciations, augmenté, le cas échéant des coûts ultérieurs immobilisés.

### ***Règles d'amortissement***

21. Les biens historiques opérationnels sont amortis sur leur durée d'utilité, selon le mode qui reflète au mieux le rythme attendu de consommation du potentiel de service opérationnel de ces biens.
22. La détermination de la durée d'utilité est une affaire de jugement professionnel basé sur un avis technique des autorités compétentes.
23. Les principaux facteurs à prendre en compte au moment de l'appréciation des durées d'utilité sont:
- (a) l'état du bien;
  - (b) la période pendant laquelle l'Etat entend exploiter le potentiel de service fourni par le bien historique opérationnel;
  - (c) l'usage ; et
  - (d) la politique de préservation des biens.

24. Lorsque les circonstances changent, l'Etat doit apprécier si la durée d'utilité du bien historique opérationnel a changé et la réviser le cas échéant. Les écarts issus de cette révision doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable selon la NCE traitant des méthodes comptables, des estimations et des erreurs.

### ***Dépréciations***

25. L'Etat doit apprécier à chaque date de clôture s'il existe un indice de perte de valeur d'un bien historique opérationnel. Dans le cas de l'existence d'un tel indice, l'Etat doit effectuer un test de dépréciation en comparant la valeur comptable du bien historique opérationnel à sa valeur opérationnelle actuelle à la date du test. Lorsque ladite valeur devient notablement inférieure à sa valeur comptable, l'Etat doit constater une dépréciation afin de ramener la valeur comptable du bien historique opérationnel à sa valeur opérationnelle actuelle à la date du test. La dépréciation constitue une charge de la période comptable pendant laquelle elle est constatée. L'amortissement se calcule sur la base de la nouvelle valeur comptable et de la durée d'utilité restante.
26. A chaque date de clôture, l'Etat doit examiner si une perte de valeur constatée antérieurement a diminué ou n'existe plus. Dans ce cas, la valeur opérationnelle actuelle doit être ré-estimée. Lorsque cette dernière devient notablement supérieure à la valeur comptable, une reprise de dépréciation doit être comptabilisée en solde de la période. L'amortissement se calcule sur la base de la nouvelle valeur comptable et de la durée d'utilité restante.

### **Décomptabilisation**

27. Un bien historique opérationnel est décomptabilisé :
- (a) lorsque l'Etat n'en a plus le contrôle ; ou
  - (b) lorsqu'aucun potentiel de service opérationnel n'est attendu de son utilisation.
28. L'Etat perd le contrôle d'un bien historique opérationnel, lorsqu'il transfère le potentiel de service opérationnel procuré par celui-ci à une autre entité. Cette opération de transfert est qualifiée de non définitive et par conséquent la valeur comptable du bien historique opérationnel est imputée sur la situation nette. Dans le cadre de ce transfert, l'Etat préserve le contrôle du potentiel de service historique du bien. Ainsi, ce dernier subit le traitement comptable prévu pour les biens historiques non opérationnels.
29. Lorsqu'aucun potentiel de service opérationnel n'est attendu de l'utilisation d'un bien historique opérationnel, ce dernier est décomptabilisé et sa valeur comptable est imputée en solde de la période. Par ailleurs, ce bien préserve un potentiel de service lié à sa valeur historique, il remplit par conséquent la définition d'un bien historique non opérationnel et subit les traitement comptable prévu pour cette sous-catégorie.

## **PATRIMOINE NATUREL**

30. Le patrimoine naturel procure à l'Etat un potentiel de service principalement lié à sa valeur environnementale. L'Etat a en outre la responsabilité de le préserver pour les générations actuelles et futures. Par suite, les éléments du patrimoine naturel constituent des actifs contrôlés par l'Etat. Néanmoins, ils ne sont pas reconnus au bilan, étant donné que leur valeur ne peut être reflétée en terme monétaire. Dès lors, le patrimoine naturel fait l'objet de divulgations dans les notes conformément au paragraphe 39 de la présente norme.
31. Le patrimoine naturel n'est pas susceptible de faire l'objet de dépréciation. Toutefois, en cas de dégradation physique notable d'un élément relevant du patrimoine naturel, une divulgation est donnée dans les notes.

## **EDIFICES DE CULTE**

32. Les édifices de culte procurent à l'Etat un potentiel de service principalement lié à leur valeur spirituelle en relation avec les croyances. L'Etat a en outre l'obligation de les préserver, de les maintenir et de cadrer leur fonctionnement. Par conséquent ces derniers constituent des actifs contrôlés par l'Etat. Néanmoins, ils ne sont pas reconnus au bilan, étant donné que leur valeur ne peut être reflétée en terme monétaire. Dès lors, ils font l'objet de divulgations dans les notes conformément au paragraphe 39 de la présente norme.
33. Les édifices de culte ne sont pas susceptibles de faire l'objet de dépréciation. Toutefois, en cas de dégradation physique notable d'un édifice de culte, une divulgation est donnée dans les notes.

## **COÛTS ULTERIEURS**

34. Les biens patrimoniaux font généralement l'objet d'opérations de restauration, de rénovation ou de travaux de conservation. Il convient d'analyser s'il s'agit de travaux de gros entretien ou d'entretien courant.
35. Les coûts liés à des travaux de gros entretien, notamment ceux relevant des programmes pluriannuels dont l'objet est de préserver et de maintenir le bon état des biens patrimoniaux, doivent être reconnus au bilan en tant qu'actif distinct. Les coûts susvisés sont capitalisés qu'ils soient liés à des biens reconnus au bilan ou à ceux objet de divulgations dans les notes. En effet, la prise en compte de tels coûts n'est pas affectée par la non comptabilisation au bilan du bien patrimonial concerné.
36. Les coûts ultérieurs reconnus au bilan sont amortis selon le mode qui reflète le rythme de consommation du potentiel de service qu'ils procurent.
37. Les coûts ultérieurs reconnus au bilan sont dépréciés en comparant leur valeur comptable à leur valeur opérationnelle actuelle à la date du test. Cette dernière correspond au coût de remplacement du potentiel de service brut des coûts en question, ajusté en fonction du potentiel de service déjà consommé. Les règles de dépréciation prévues par les paragraphes 25 et 26 de la présente norme, sont applicables aux coûts ultérieurs.

38. Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en solde de la période comptable au cours de laquelle elles sont encourues.

## **INFORMATIONS A FOURNIR**

39. Les notes doivent indiquer pour les biens patrimoniaux :

- une information qualitative appropriée selon la catégorie ou la sous-catégorie;
- les programmes de restauration, de rénovation ou de conservation;
- les nouvelles entrées ;
- les dégradations physiques notables; et
- les opérations de classement et de protection réalisées durant la période comptable.

40. Les notes doivent indiquer pour les biens historiques opérationnels :

- les approches utilisées pour déterminer la valeur opérationnelle actuelle ;
- les modes d'amortissement ;
- un tableau de rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :
  - (a) les entrées ;
  - (b) les amortissements et les reprises d'amortissement le cas échéant;
  - (c) les dépréciations et les reprises de dépréciations le cas échéant; et
  - (d) les décomptabilisations.

41. Les notes doivent également indiquer des informations sur les biens historiques opérationnels ayant fait l'objet d'opérations de transfert, en spécifiant le bénéficiaire, le motif et la durée du transfert.

42. Pour les coûts ultérieurs immobilisés, les notes doivent indiquer :

- une information qualitative appropriée sur les principaux coûts ultérieurs immobilisés durant la période comptable ;
- les modes et les durées d'amortissement ;
- les motifs de dépréciation ou de reprise de dépréciation, le cas échéant ;
- un tableau de rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :
  - (a) les coûts ultérieurs immobilisés au cours de la période ;
  - (b) les amortissements et les reprises d'amortissement le cas échéant ;
  - (c) les dépréciations et les reprises de dépréciations le cas échéant ; et
  - (d) les décomptabilisations.