

## IPSAS 17—IMMOBILISATIONS CORPORELLES

### Remerciements

La présente Norme internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 16 (Révisée en 2003), *Immobilisations corporelles*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 16 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (IAS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement au service des publications de l'IASB: Publications Department, 1<sup>st</sup> floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Courriel: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l'IASB et de l'IASCF.

« IAS », « IASB », « IASC », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l'IASCF; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IASCF.

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC IPSAS 17—IMMOBILISATIONS CORPORELLES

## SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction .....	IN1–IN10
Objectif .....	1
Champ d’Application .....	2–12
Actifs Historiques .....	8–11
Entreprises Publiques .....	12
Définitions .....	13
Comptabilisation .....	14–25
Actifs d’Infrastructure .....	21
Coûts Initiaux .....	22
Coûts Ultérieurs .....	23–25
Évaluation lors de la Comptabilisation .....	26–41
Éléments du Coût .....	30–36
Évaluation du Coût .....	37–41
Évaluation après Comptabilisation .....	42–87
Modèle du Coût .....	43
Modèle de la Réévaluation .....	44–58
Amortissements .....	59–78
Montant Amortissable et Durée d’Amortissement .....	66–75
Mode d’amortissement .....	76–78
Dépréciation .....	79
Indemnisations Liées à la Dépréciation .....	80–81
Décomptabilisation .....	82–87
Présentation .....	88–94
Dispositions Transitoires .....	95–106
Date d’Entrée en Vigueur .....	107–108

Retrait de IPSAS 17 (2001) .....	109
Annexe: Amendements d'autres IPSAS	
Guide illustratif 1: Fréquence de la Réévaluation des Immobilisations Corporelles	
Guide d'application 2: Exemples d'Informations à fournir	
Base des Conclusions	
Table de Concordance	
Comparaison avec IAS 16	

---

Les paragraphes 1 à 109 et l'Annexe exposent la Norme comptable internationale du secteur public 17, « Immobilisations corporelles » (IPSAS 17). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 17 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

## Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 17, « Immobilisations corporelles », remplace IPSAS 17, « Immobilisations corporelles » (publiée en décembre 2001); la présente Norme entre en vigueur pour les périodes de reporting annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

## Raisons motivant la révision de IPSAS 17

IN2. L'IPSASB a élaboré la présente IPSAS 17 révisée en réponse au projet de l'IASB relatif à l'amélioration des Normes comptables internationales et dans le cadre de sa propre politique de faire converger, dans la mesure du possible, les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé.

IN3. Dans l'élaboration de la présente IPSAS 17 révisée, l'IPSASB a adopté la politique d'amender l'IPSAS en ce qui concerne les changements apportés à l'ancienne IAS 16, « Immobilisations corporelles » à la suite du projet d'amélioration de l'IASB, sauf lorsque l'IPSAS initiale s'était écartée des dispositions de IAS 16 pour une raison spécifique au secteur public; de tels écarts sont conservés dans la présente IPSAS 17 et sont notés dans la comparaison avec IAS 16. Toutes les modifications apportées à IAS 16 postérieurement au projet d'amélioration de l'IASB n'ont pas été introduites dans IPSAS 17.

## Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 17 sont décrits ci-après.

## Définitions

IN5. Au paragraphe 13:

- La Norme définit les termes « valeur comptable », « perte de valeur », « perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie », « valeur recouvrable » et « valeur de service recouvrable » en raison de la publication de IPSAS 21, « Perte de valeur des actifs non générateurs de trésorerie ». La version précédente de IPSAS 17 ne définissait pas ces termes.
- La Norme modifie la définition de « valeur résiduelle ». La définition modifiée impose à une entité d'évaluer la valeur résiduelle d'une immobilisation corporelle comme le montant qu'elle estime pouvoir recevoir actuellement de la cession de l'actif si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité. La définition antérieure dans IPSAS 17 ne précisait pas que la valeur résiduelle était un montant actuel.

- La Norme définit le terme « valeur spécifique à l'entité », qui se réfère à « la valeur actuelle des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors de l'extinction d'un passif ». Ce terme est utilisé lorsqu'il est pertinent pour déterminer si une transaction d'échange d'actifs a une substance commerciale. Des commentaires sur la façon de juger si une transaction d'échange d'actifs a une substance commerciale sont fournis également (voir les paragraphes 38 à 40). La version précédente de IPSAS 17 ne contenait pas cette définition et les commentaires liés.

### **Comptabilisation**

- IN6. La Norme impose qu'une entité applique le principe général de comptabilisation des actifs à tous les coûts d'une immobilisation corporelle au moment où ils sont encourus, y compris les coûts initiaux et les dépenses ultérieures (voir les paragraphes 14, 19, 22, 24 et 25). La version précédente de IPSAS 17 contenait deux principes de comptabilisation: l'un s'appliquait aux coûts initiaux, alors que l'autre s'appliquait aux dépenses ultérieures.
- IN7. Au paragraphe 23, la Norme précise que les coûts d'entretien courant des immobilisations corporelles sont comptabilisés en tant que solde. La version précédente de IPSAS 17 ne décrivait pas ceci très clairement.

### **Évaluation lors de la comptabilisation**

- IN8. La Norme impose à une entité d'inclure l'estimation du coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de l'actif, comme élément du coût de l'immobilisation corporelle, y compris les obligations que l'entité encourt tant lors de l'acquisition de l'actif que lors de son utilisation pendant des périodes ultérieures, sauf lorsqu'il est utilisé pour la production de stocks (voir le paragraphe 30). IPSAS 12 s'appliquent aux obligations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état qui sont encourus pendant la période d'utilisation de l'immobilisation corporelle pour la production de stocks. La version précédente de IPSAS 17 n'incluait dans le coût de l'immobilisation corporelle que l'obligation que l'entité encourt lors de son acquisition.
- IN9. La Norme impose à une entité d'évaluer une immobilisation corporelle acquise par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires, ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires, à la juste valeur, sauf si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou si la juste valeur de l'actif abandonné ou celle de l'actif reçu ne peut être évaluée de manière fiable (voir les paragraphes 38 à 40). La version précédente de IPSAS 17 répartissait les transactions d'échange d'actifs en échanges entre actifs similaires et échanges entre actifs dissemblables. Les différentes catégories d'échange faisaient l'objet de traitements comptables différents. Pour l'échange d'actifs similaires, le coût de l'actif reçu était la valeur

comptable de l'actif abandonné. Pour l'échange d'actifs dissemblables, le coût était la juste valeur de l'actif abandonné, ajustée du montant de trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transféré.

### **Amortissements**

IN10. La Norme impose à une entité de déterminer la dotation aux amortissements séparément pour chaque partie significative d'une immobilisation corporelle (voir les paragraphes 59 à 63). La version précédente de IPSAS 17 ne décrivait pas ceci clairement.

IN11. La Norme impose à une entité de commencer à amortir une immobilisation corporelle lorsqu'elle est prête à être mise en service et de continuer à l'amortir jusqu'à sa décomptabilisation, même si elle est inutilisée pendant cette période (voir le paragraphe 71). La version précédente de IPSAS 17 ne spécifiait pas lorsque l'amortissement d'une immobilisation commençait. Elle spécifiait qu'une entité devait cesser d'amortir une immobilisation lorsque celle-ci était mise hors service et détenue en vue d'être sortie.

### **Indemnités liées à la dépréciation**

IN12. La Norme impose à une entité d'inclure en tant que solde, des indemnités reçues de tiers relatives à une immobilisation corporelle qui avait perdu de sa valeur, perdue ou abandonnée lorsque l'indemnité devient exigible (voir le paragraphe 80). La version précédente de IPSAS 17 ne contenait pas ces dispositions.

### **Décomptabilisation**

IN13. La Norme impose à une entité de décomptabiliser la valeur comptable d'une immobilisation corporelle qu'elle sort, à la date à laquelle seraient satisfaits les critères relatifs à la vente de biens, énoncés dans IPSAS 9, « Produit des opérations avec contrepartie directe » (voir le paragraphe 84). La version précédente de IPSAS 17 n'imposait pas à une entité d'utiliser les critères énoncés dans IPSAS 9 pour déterminer la date de décomptabilisation de la valeur comptable d'une immobilisation corporelle sortie.

IN14. La Norme impose à une entité de décomptabiliser la valeur comptable d'une partie d'une immobilisation corporelle lorsque cette partie a été remplacée et que l'entité a inclus le coût de remplacement dans la valeur comptable de l'immobilisation (voir le paragraphe 85). La version précédente de IPSAS 17 n'appliquait pas le principe de décomptabilisation aux parties remplacées. Son principe de comptabilisation des dépenses ultérieures avait pour effet d'empêcher l'inclusion du coût du remplacement dans la valeur comptable de l'immobilisation.

**Dispositions transitoires**

- IN15. La Norme impose à l'entité de comptabiliser les effets de la comptabilisation initiale de l'immobilisation corporelle comme un ajustement du solde d'ouverture des soldes cumulés de la période pendant laquelle l'immobilisation corporelle est initialement comptabilisée selon IPSAS 17 (voir le paragraphe 97).
- IN16. La Norme spécifie qu'une entité doit appliquer de manière rétrospective les méthodes comptables conformément à IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » lors de la comptabilisation initiale d'une immobilisation corporelle au coût selon IPSAS 17 (voir le paragraphe 99).'

**Amendements d'autres IPSAS**

- IN17. La Norme inclut une annexe d'amendements aux autres IPSAS faisant autorité mais ne faisant pas partie du projet d'amélioration des IPSAS et qui seront affectées par suite des propositions formulées dans la présente IPSAS.

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC IPSAS 17—IMMOBILISATIONS CORPORELLES

## Objectif

1. L'objectif de la présente Norme consiste à prescrire le traitement comptable des immobilisations corporelles de sorte que les utilisateurs des états financiers puissent distinguer les informations relatives aux investissements d'une entité dans ses immobilisations corporelles et celles relatives aux variations de cet investissement. Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que la comptabilisation des dotations aux amortissements et des pertes de valeur correspondantes.

## Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des immobilisations corporelles, sauf:**
  - (a) **lorsqu'un traitement comptable différent a été adopté conformément à une autre Norme comptable internationale du secteur public; et**
  - (b) **dans le cas d'actifs historiques. Cependant, les informations à fournir requises par les paragraphes 88, 89 et 92 s'appliquent aux actifs historiques qui sont comptabilisés.**
3. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
4. La présente Norme s'applique aux immobilisations corporelles, y compris:
  - (a) aux équipements militaires spécialisés; et
  - (b) aux actifs d'infrastructure.

Les dispositions transitoires des paragraphes 95 à 104 prévoient une exemption de l'obligation de comptabilisation de l'ensemble des immobilisations corporelles pendant la période transitoire de cinq ans.

5. La présente Norme ne s'applique pas:
  - (a) aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (voir la norme comptable nationale ou internationale traitant de l'agriculture); ou
  - (b) aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables (voir la norme comptable nationale ou internationale traitant des droits miniers, des réserves minérales et autres ressources similaires non renouvelables).

Toutefois, la présente Norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les actifs décrits en 5 (a) ou 5 (b).

6. D'autres Normes comptables internationales du secteur public peuvent imposer la comptabilisation d'une immobilisation corporelle sur la base d'une approche différente de celle qui est énoncée dans la présente Norme. Par exemple, IAS 13 « *Contrats de location* » impose à une entité d'évaluer la comptabilisation d'une immobilisation corporelle louée sur la base du transfert des risques et des avantages. Toutefois, dans de tels cas, d'autres aspects du traitement comptable de ces actifs, incluant l'amortissement, sont prescrits par la présente Norme.
7. Une entité doit appliquer la présente Norme aux immeubles en cours de construction ou de développement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeubles de placement mais qui ne répondent pas encore à la définition « d'un immeuble de placement » de IPSAS 16, « Immeubles de placement ». Une fois la construction ou le développement terminé, l'immeuble devient un immeuble de placement et l'entité doit appliquer IPSAS 16. IPSAS 16 s'applique également aux immeubles de placement en cours de redéveloppement pour une utilisation future continue en tant qu'immeubles de placement. Une entité qui recourt au modèle de coût pour les immeubles de placement selon IPSAS 16 utilisera le modèle de coût énoncé dans la présente Norme.

#### **Actifs historiques**

8. La présente Norme n'impose pas qu'une entité comptabilise des actifs historiques susceptibles de répondre à la définition et aux critères de comptabilisation d'immobilisations corporelles. Si une entité comptabilise des actifs historiques, elle doit se conformer aux exigences d'informations à fournir de la présente Norme et peut appliquer le mode d'évaluation de la présente Norme mais n'est pas tenue de le faire.
9. Certains actifs sont décrits comme « actifs historiques » à cause de leur importance culturelle, environnementale ou historique. Sont à compter parmi les actifs historiques les immeubles et monuments historiques, les sites archéologiques, les domaines protégés et les réserves naturelles, ainsi que les œuvres d'art. Les actifs historiques présentent souvent certaines caractéristiques, dont celles qui figurent ci-dessous (ces caractéristiques ne sont toutefois pas l'apanage de tels éléments):
  - (a) leur valeur culturelle, environnementale, éducative et historique ne se reflétera probablement pas entièrement dans une valeur financière basée purement sur un prix de marché;
  - (b) des obligations juridiques ou réglementaires peuvent imposer des interdictions ou des restrictions d'aliénation sous forme de vente;

- (c) elles sont souvent irremplaçables et leur valeur peut croître avec le temps alors même que leur situation physique se détériore; et
- (d) il peut se révéler difficile d'estimer leur durée d'utilité qui, dans certains cas, peut être de plusieurs siècles.

Les entités du secteur public peuvent détenir d'importants actifs historiques, acquis au fil des années et par divers moyens tels que des achats, donations, legs ou mises sous séquestre. Ces actifs sont rarement détenus pour leur capacité à générer de la trésorerie; il peut exister des obstacles juridiques ou sociaux à leur utilisation à de telles fins.

10. Certains actifs historiques ont un potentiel de service distinct de leur valeur d'actif historique (par exemple, un immeuble historique utilisé en espace de bureaux). Dans ces cas, ils peuvent être comptabilisés et évalués sur la même base que d'autres immobilisations corporelles. Il existe d'autres actifs historiques dont le potentiel de service est limité à leurs caractéristiques d'actif historique, comme par exemple les monuments et les ruines. L'existence d'un potentiel de service alternatif pourra affecter le choix de la base d'évaluation.
11. Les paragraphes 88 à 94 imposent aux entités de fournir des informations relatives aux actifs comptabilisés. C'est pourquoi les entités qui comptabilisent des actifs historiques sont tenues de mentionner pour ces éléments des informations telles que, par exemple:
  - (a) la base d'évaluation utilisée;
  - (b) le mode d'amortissement utilisé le cas échéant;
  - (c) la valeur brute comptable;
  - (d) l'amortissement cumulé en fin de période, le cas échéant;
  - (e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître certains composants.

### **Entreprises publiques**

12. La « *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* » publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques (EP) sont définies dans IPSAS 1, « *Présentation des états financiers* ».

## Définitions

13. Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

La **valeur comptable** (pour les besoins de la présente Norme) est le montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Une **catégorie d'immobilisations corporelles** est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité d'une entité, qui figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.

Le **coût** est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.

L'**amortissement** est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

Le **montant amortissable** est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.

La **valeur spécifique à l'entité** est la valeur actuelle des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors du règlement d'une obligation.

Les **opérations avec contrepartie directe** sont des opérations dans lesquelles l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à une autre entité (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale.

La **juste valeur** est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Une **perte de valeur d'un actif générateur de trésorerie** est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

Une **perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie** est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur de service recouvrable.

Les **opérations sans contrepartie directe** sont des opérations qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une transaction sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale.

Les **immobilisations corporelles** sont des actifs corporels:

- (a) qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives; et
- (b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période de reporting.

La **valeur recouvrable** est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.

La **valeur de service recouvrable** est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non-générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.

La **valeur résiduelle** d'un actif est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

La **durée d'utilité** est:

- (c) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif;
- (d) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Les termes définis dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans les autres Normes; ils figurent dans le glossaire des définitions, qui fait l'objet d'une publication séparée.

## Comptabilisation

- 14. Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si:
  - (e) il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'entité; et
  - (f) la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.
- 17. Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés en tant que solde lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice. De même, si les pièces de rechange et le matériel

d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

18. La présente Norme ne prescrit pas l'unité d'évaluation pour la comptabilisation, c'est-à-dire ce qui compose une immobilisation corporelle. Ainsi, il est nécessaire de faire preuve de jugement pour appliquer les critères de comptabilisation aux circonstances particulières à l'entité. Il peut être approprié de regrouper des éléments de faible valeur individuelle, tels que des livres, des périphériques informatiques et de petits équipements, et d'appliquer les critères à la valeur globale.
19. Une entité apprécie, selon ce principe général de comptabilisation, tous les coûts de ses immobilisations corporelles au moment où ils sont encourus. Ces coûts incluent les coûts encourus initialement pour acquérir ou construire une immobilisation corporelle et les coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement, ou assurer son entretien.
20. Des équipements militaires spécialisés correspondent généralement à la définition d'immobilisations corporelles; il y a lieu de les comptabiliser comme des actifs en vertu de la présente Norme.

#### **Actifs d'infrastructure**

21. Certains actifs sont communément décrits comme des « actifs d'infrastructure ». Il n'existe aucune définition universellement admise de ce que sont des actifs d'infrastructure. Ces actifs présentent généralement tout ou partie des caractéristiques suivantes:
  - (a) ils font partie d'un système ou d'un réseau;
  - (b) ils sont spécialisés par nature et ne permettent pas d'autre utilisation;
  - (c) il est impossible de les déplacer; et
  - (d) leur vente peut être soumise à limitations.

Si la possession d'actifs d'infrastructure n'est pas l'apanage d'entités du secteur public, c'est pourtant généralement là qu'on trouve les actifs d'infrastructure importants. Des actifs d'infrastructure répondent généralement à la définition d'immobilisations corporelles; la présente Norme impose de les comptabiliser comme des actifs. Voici quelques exemples d'infrastructure: réseaux routiers, réseaux d'égouts, systèmes d'approvisionnement en eau et en électricité, réseaux de télécommunication.

#### **Coûts initiaux**

22. Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. L'acquisition de telles immobilisations corporelles, tout en n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs ou le potentiel de service se rattachant à une

immobilisation corporelle donnée, peut se révéler nécessaire pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de ses autres actifs. Ces immobilisations corporelles remplissent les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entité d'obtenir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises. Ainsi, la réglementation de protection contre l'incendie pourra imposer à un hôpital de rénover son système d'extinction automatique d'incendie. Ces améliorations sont comptabilisées comme un actif, parce que sans elles, l'entité est dans l'incapacité d'exploiter l'hôpital conformément à la réglementation. Toutefois, la valeur comptable d'un tel actif et d'actifs liés sont examinées pour dépréciation selon IPSAS 21, « *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ».

### Coûts ultérieurs

23. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 14, une entité ne comptabilise pas, dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle, les coûts d'entretien courant de l'immobilisation. Ces coûts sont, au contraire, comptabilisés en tant que solde lorsqu'ils sont encourus. Les coûts d'entretien courant sont essentiellement les coûts de main-d'œuvre et des consommables, et peuvent inclure le coût de petites pièces. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme la fonction de « réparations et maintenance » de l'immobilisation corporelle.
24. Des parties de certaines immobilisations corporelles peuvent exiger un remplacement à intervalles réguliers. Par exemple, une route peut avoir besoin d'un nouveau revêtement après quelques années; au bout d'un certain nombre d'heures d'utilisation, un four peut nécessiter le renouvellement du revêtement intérieur, ou bien les équipements intérieurs d'avions tels que les sièges et les cuisines peuvent demander à être remplacés plusieurs fois au cours de la vie de l'appareil. Des immobilisations corporelles peuvent également être tenues d'effectuer un remplacement se reproduisant moins fréquemment, comme le remplacement des murs intérieurs d'un immeuble ou pour effectuer un remplacement non récurrent. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 14, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût d'un remplacement partiel au moment où ce coût est encouru, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. La valeur comptable des pièces remplacées est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation énoncées dans la présente Norme (voir les paragraphes 82 à 87).
25. La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle (un avion, par exemple) peut être soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections majeures destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une inspection majeure est réalisée,

son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente inspection (distincte des pièces physiques) est décomptabilisée. C'est le cas, que le coût de l'inspection précédente ait ou non été identifié dans l'opération au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise ou construite. Si nécessaire, le coût estimé d'une inspection similaire future peut être utilisé comme indication de ce qu'était le coût du composant existant de l'inspection au moment de l'acquisition ou de la construction de l'élément.

### **Évaluation lors de la comptabilisation**

26. **Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif doit être évaluée à son coût.**
27. **Lorsqu'un actif est acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**
28. Une immobilisation corporelle peut être acquise par le biais d'une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, un promoteur immobilier peut faire un apport de terrains à une collectivité locale à titre gratuit ou pour un coût symbolique de manière à permettre à cette collectivité locale de créer des parcs, des routes et des sentiers dans le lotissement. Un actif pourra également être acquis au travers d'une opération sans contrepartie directe par l'exercice de pouvoirs de mise sous séquestre. Dans ces cas, le coût de l'actif est sa juste valeur à la date d'acquisition.
29. Pour les besoins de la présente Norme, la comptabilisation initiale, à sa juste valeur en vertu des dispositions du paragraphe 27, d'une immobilisation corporelle acquise à titre gratuit ou pour un coût symbolique ne constitue pas une réévaluation. Dès lors, l'application des dispositions du paragraphe 44 relatives à la réévaluation et du commentaire correspondant contenu aux paragraphes 45 à 50 ne s'appliquent que lorsqu'une entité choisit de réévaluer une immobilisation corporelle au cours des périodes de reporting ultérieures.

### **Éléments du coût**

30. Le coût d'une immobilisation corporelle comprend:
  - (a) son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux.
  - (b) tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction.
  - (c) l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité encourt, soit du fait de

l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période.

31. Exemples de coûts directement attribuables:
  - (a) les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans la norme comptable nationale ou internationale pertinente traitant des avantages du personnel) résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle;
  - (b) les frais de préparation du site;
  - (c) les frais de livraison et de manutention initiaux;
  - (d) les frais d'installation et de montage;
  - (e) les coûts des tests de bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle, après déduction du produit net de la vente des éléments produits pendant le transfert de l'actif sur ce site et pendant sa mise en état (comme des échantillons produits pendant les tests de fonctionnement); et
  - (f) les honoraires de professionnels.
32. Une entité applique IPSAS 12, « *Stocks* » aux coûts liés aux obligations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel un élément est situé, obligation que l'entité encourt pendant une durée spécifique du fait de l'utilisation de cet élément pour la production de stocks au cours de cette période. Les obligations afférentes aux coûts traités selon IPSAS 12 et IPSAS 17 sont comptabilisées et évaluées selon IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels ».
33. Exemples de coûts qui ne sont pas des coûts d'une immobilisation corporelle:
  - (a) les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation;
  - (b) les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion);
  - (c) les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel); et
  - (d) les frais administratifs et autres frais généraux.
34. L'intégration de coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle cesse lorsque l'élément se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour être exploité de la manière prévue par la direction. En conséquence, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'un élément ne sont pas inclus dans sa valeur comptable. Par

exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle:

- (a) les coûts encourus alors qu'un élément capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service, ou est exploité en deçà de sa pleine capacité;
- (b) les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet élément; et
- (c) les coûts de relocalisation ou de restructuration de tout ou partie des activités de l'entité.

35. Certaines opérations interviennent dans le cadre de la construction ou du développement d'une immobilisation corporelle mais ne sont pas nécessaires pour l'amener à l'endroit et la mettre dans l'état nécessaire pour permettre une exploitation de la manière prévue par la direction. Ces opérations accessoires peuvent intervenir avant ou pendant les activités de construction ou de développement. Par exemple, l'entité peut enregistrer un produit par l'utilisation d'un site de construction comme parking jusqu'au début de la construction. Comme les opérations accessoires ne sont pas nécessaires pour amener un élément à l'endroit et le mettre dans l'état nécessaires pour permettre une exploitation de la manière prévue par la direction, les produits et charges liés aux opérations accessoires sont comptabilisés dans le solde et inclus dans leurs classifications de produits et de charges respectifs.
36. Le coût d'un actif produit par l'entité pour elle-même est déterminé en appliquant les mêmes principes que pour un actif acquis. Si une entité produit des actifs similaires en vue de les vendre dans le cadre de ses opérations, le coût de cet actif est en général le même que le coût de construction d'un actif destiné à la vente (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 12, « Stocks »). En conséquence, tous les excédents internes sont éliminés pour arriver à ces coûts. De même, les coûts anormaux de gaspillage de matières premières, de main-d'œuvre ou d'autres ressources encourus pour la construction d'un actif par l'entité pour elle-même ne sont pas inclus dans le coût de cet actif. IPSAS 5, « Coûts d'emprunt » établit les critères de comptabilisation de la charge financière comme composante de la valeur comptable d'une immobilisation corporelle produite par l'entité pour elle-même.

### **Évaluation du coût**

37. Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent ou, pour une immobilisation corporelle visée au paragraphe 27, à sa juste valeur à la date de comptabilisation. Si le règlement est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, la différence entre le prix comptant équivalent et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de

crédit, à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon l'autre traitement autorisé par IPSAS 5.

38. Une ou plusieurs immobilisations corporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. La discussion 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 phrase précédente. Le coût d'une telle immobilisation corporelle est évalué à la juste valeur sauf (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou (b) s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni de l'actif abandonné. L'élément acquis est évalué de cette manière même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif abandonné. Si l'élément acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.
39. Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs ou de son potentiel de service du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale:
- (a) si la configuration (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif transféré; ou
  - (b) si la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération est modifiée du fait de l'échange; et
  - (c) si la différence en (a) ou en (b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

40. La juste valeur d'un actif pour lequel il n'existe pas de transaction de marché comparable peut être évaluée de façon fiable si (a) la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significatif pour cet actif ou (b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur. Si une entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût de l'actif reçu, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.
41. Le coût d'une immobilisation corporelle détenue par un preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement est déterminé selon IPSAS 13, « Contrats de location. »

## Évaluation après comptabilisation

42. **Une entité doit choisir pour méthode comptable soit le modèle du coût décrit au paragraphe 43, soit le modèle de la réévaluation décrit au paragraphe 44; elle doit appliquer cette méthode à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles.**

### Modèle du coût

43. **Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur**

### Modèle de la réévaluation

44. **Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de reporting. Les paragraphes 54 à 56 exposent le traitement comptable à appliquer aux réévaluations.**
45. La juste valeur des immobilisations corporelles est habituellement déterminée par une expertise de leur valeur de marché. La juste valeur des installations de production est habituellement leur valeur de marché déterminée par évaluation à dire d'expert. L'estimation de la valeur d'un actif est normalement entreprise par un évaluateur professionnel dont la qualification professionnelle est pertinente et reconnue. Pour de nombreux actifs, la juste valeur peut être déterminée aisément, par référence aux prix cotés sur un marché actif et liquide. Par exemple, il est généralement possible d'obtenir des prix de marché actuels pour des terrains, des immeubles non spécialisés, des véhicules à moteur et de nombreux types d'installations et d'équipements.
46. Pour certains actifs du secteur public, il peut se révéler difficile de déterminer une valeur de marché en raison de l'absence de transactions de marché pour de tels actifs. Certaines entités du secteur public peuvent détenir de tels actifs en quantités importantes.
47. Lorsqu'on ne dispose d'aucune indication permettant de déterminer la valeur de marché sur un marché actif et liquide, la juste valeur de l'actif pourra être établie par référence à d'autres actifs dotés de caractéristiques similaires, dans des circonstances et des implantations similaires. Ainsi, la juste valeur d'un terrain inoccupé appartenant aux pouvoirs publics, détenu pendant une longue période au cours de laquelle il n'y a eu que peu de transactions, pourra être estimée par référence à la valeur de marché de terrains dotés de

caractéristiques et d'une topographie similaires, dans une localisation similaire, pour lesquels des indications de marché sont disponibles. Dans le cas d'immeubles spécialisés et d'autres constructions, la juste valeur pourra être estimée à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche du coût de remise en état ou des unités de service (voir IPSAS 21). Dans de nombreux cas, le coût de remplacement amorti d'un actif peut être établi par référence au prix d'achat d'un actif similaire doté d'un potentiel de service résiduel similaire dans un marché actif et liquide. Dans certains cas, le coût de reproduction de l'actif constituera le meilleur indicateur de son coût de remplacement. Ainsi, en cas de perte, l'immeuble d'un parlement pourra être reproduit plutôt que remplacé par d'autres bureaux compte tenu de son importance pour la population.

48. En l'absence d'indication de marché sur la juste valeur d'une immobilisation corporelle en raison de sa nature spécifique, une entité peut être amenée à estimer la juste valeur en utilisant par exemple, l'approche du coût de reproduction, l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou l'approche du coût de remise en état ou des unités de service (voir IPSAS 21). Le coût de remplacement amorti d'une installation ou d'un équipement pourra être établi par référence au prix de marché de composants utilisés pour produire l'actif, ou encore au prix indexé des mêmes actifs ou d'actifs similaires d'après le prix d'un exercice précédent. Lorsque l'on utilise la méthode du prix indexé, le jugement est nécessaire pour déterminer si la technologie de production a changé de manière significative au cours de la période, et si la capacité de l'actif de référence est la même que celle de l'actif en cours d'évaluation.
49. La fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles en cours de réévaluation. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. Certaines immobilisations corporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, nécessitant une réévaluation annuelle. D'autres réévaluations ne sont pas nécessaires pour les immobilisations corporelles qui enregistrent des variations négligeables de leur juste valeur. Au contraire, il peut n'être nécessaire de réévaluer l'immobilisation corporelle que tous les trois ou cinq ans.
50. Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est traité de l'une des manières suivantes:
  - (a) ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué. Cette méthode est souvent utilisée lorsqu'un actif est réévalué par rapport à un indice appliqué à son coût de remplacement net d'amortissement;

- (b) soit déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif. Cette méthode est souvent utilisée pour des constructions.

Le montant de l'ajustement résultant du retraitement ou de l'élimination du cumul des amortissements fait partie de l'accroissement ou de la diminution de la valeur comptable qui est traité selon les paragraphes 54 et 55.

- 51. **Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée.**
- 52. Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d'actifs de nature et de fonction similaires au sein de l'activité d'une entité. On citera à titre d'exemples des catégories distinctes:
  - (a) terrains;
  - (b) immeubles opérationnels;
  - (c) routes;
  - (d) machines;
  - (e) réseaux de transport d'électricité;
  - (f) navires;
  - (g) avions;
  - (h) équipements militaires spécialisés;
  - (i) véhicules à moteur;
  - (j) mobilier et agencements;
  - (k) matériel de bureau; et
  - (l) plates-formes de forage pétrolier.
- 53. Les éléments au sein d'une catégorie d'immobilisations corporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants qui représentent un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes. Toutefois, une catégorie d'actifs peut être réévaluée par inventaires tournants, à condition que la réévaluation de cette catégorie d'actifs soit achevée dans un court délai et à condition que ces réévaluations soient tenues à jour.
- 54. **Lorsque la valeur comptable d'une catégorie d'actifs augmente par suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement sous la rubrique écart de réévaluation. Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée en tant que solde dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation de la même catégorie d'actifs précédemment comptabilisée en tant que solde.**

55. **Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une catégorie d'actifs diminue, cette diminution doit être comptabilisée en tant que solde. Toutefois, la diminution doit être directement imputée en écart de réévaluation dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur pour cette même catégorie d'actifs.**
56. **Les réévaluations positives et négatives liées à des actifs individuels au sein d'une catégorie d'immobilisations corporelles doivent être compensées au sein de cette catégorie mais ne doivent pas être compensées avec celles des actifs d'autres catégories.**
57. Tout ou partie de l'écart de réévaluation compris dans l'actif net/la situation nette relatif aux immobilisations corporelles peut être transféré directement dans les soldes cumulés lors de la décomptabilisation de l'actif. Ceci peut signifier le transfert intégral ou partiel de l'écart de réévaluation lorsque les actifs au sein de la catégorie d'immobilisations corporelles à laquelle l'écart de réévaluation se rapporte sont mis hors service ou sortis. Toutefois, une partie de cet excédent peut être transférée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entité. Dans ce cas, le montant de l'excédent transféré serait la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée des actifs et l'amortissement basé sur le coût initial des actifs. Les transferts de la rubrique « écart de réévaluation » à la rubrique « soldes cumulés » ne transitent pas par l'excédent ou le déficit (le solde).
58. La Norme comptable nationale ou internationale pertinente traitant des impôts sur le résultat fournit des indications sur les effets, le cas échéant, sur l'impôt sur les excédents résultant de la réévaluation des immobilisations corporelles.

#### **Amortissements**

59. **Chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amortie séparément.**
60. Une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, dans la plupart des cas, elle serait tenue de déprécier séparément la chaussée, les fondations, les bordures et les caniveaux, les trottoirs, les ponts et l'éclairage au sein d'un système routier. De même, il peut être approprié d'amortir séparément la cellule et les réacteurs d'un avion, que celui-ci soit détenu en propre ou dans le cadre d'un contrat de location-financement.
61. Une partie significative d'une immobilisation corporelle peut avoir une durée d'utilité et un mode d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'une autre partie significative de la même immobilisation. Ces parties peuvent être regroupées pour déterminer la dotation aux amortissements.

62. Dans la mesure où une entité amortit séparément certains éléments d'une immobilisation corporelle, elle amortit aussi séparément le reste de l'immobilisation. Le reliquat se compose des parties de l'immobilisation qui ne sont pas significatives individuellement. Si une entité a des attentes diverses pour ces parties, des techniques d'approximation peuvent s'avérer nécessaires pour amortir le reliquat de manière à représenter fidèlement le rythme de consommation et/ou la durée d'utilité de ces parties.
63. Une entité peut choisir d'amortir séparément les parties d'un élément dont le coût n'est pas significatif par rapport au coût total de l'élément.
64. **La dotation aux amortissements de chaque période doit être comptabilisée en tant que solde sauf si elle est incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif.**
65. La dotation aux amortissements d'une période est en général comptabilisée en tant que solde. Il arrive toutefois que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service représentatifs d'un actif soient absorbés dans la production d'autres actifs. Dans ce cas, la dotation aux amortissements fait partie du coût de l'autre actif et est incluse dans sa valeur comptable. A titre d'exemple, l'amortissement des installations de production est inclus dans les coûts de fabrication des stocks (voir IPSAS 12). De même, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle comptabilisée selon les normes nationales ou internationales applicables qui traitent des immobilisations incorporelles.

#### Montant amortissable et durée d'amortissement

66. **Le montant amortissable d'un actif doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité.**
67. **La valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées au moins à la fin de chaque période de reporting annuelle et, si les attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable selon IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».**
68. Un amortissement est comptabilisé même si la juste valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable, pour autant que la valeur résiduelle de l'actif n'excède pas sa valeur comptable. Les réparations et la maintenance d'un actif ne remettent pas en cause la nécessité de l'amortir. A l'inverse, certains actifs sont peut-être mal entretenus; ou encore, il est possible que leur maintenance soit indéfiniment reportée à cause de contraintes budgétaires. Si la politique de gestion des actifs augmente l'usure d'un actif, sa durée d'utilité devra être réestimée et réajustée en conséquence.

69. Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent négligeable et donc non significative dans le calcul du montant amortissable.
70. La valeur résiduelle d'un actif peut augmenter jusqu'à atteindre ou excéder la valeur comptable de l'actif. Dans ce cas, la dotation à l'amortissement de l'actif est nulle, à moins et jusqu'à ce que sa valeur résiduelle baisse ensuite jusqu'à un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.
71. L'amortissement d'un actif commence dès qu'il est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement d'un actif est fiscalement accéléré. Par conséquent, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est laissé inutilisé ou mis hors service et détenu en vue de sa sortie, sauf si l'actif est entièrement amorti. Toutefois, selon le mode d'amortissement fondé sur l'utilisation, la dotation aux amortissements peut être nulle lorsqu'il n'y a aucune production.
72. Les avantages économiques ou le potentiel de service futurs représentatifs d'une immobilisation corporelle sont consommés par l'entité principalement à travers l'utilisation de cet actif. Toutefois, d'autres facteurs, tels que l'obsolescence technique ou commerciale ou encore l'usure d'un actif alors qu'il reste inutilisé, conduisent souvent à la diminution des avantages économiques ou du potentiel de service qui auraient pu être réalisés grâce à cet actif. En conséquence, tous les facteurs suivants sont pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif:
- (a) l'usage attendu de l'actif. Cet usage est évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif;
  - (b) l'usure physique attendue, qui dépend de facteurs opérationnels comme les cadences auxquelles l'actif est utilisé ou le programme de maintenance, les soins apportés, ou encore la maintenance de l'actif en dehors de sa période d'utilisation;
  - (c) l'obsolescence technique ou commerciale découlant de changements ou d'améliorations dans la production, ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif; et
  - (d) les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif, telles que les dates d'expiration des contrats de location.
73. La durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entité. La politique de gestion des actifs d'une entité peut prévoir la sortie d'actifs au bout d'un délai précis ou après consommation d'une certaine quantité d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service représentatifs de cet actif. En conséquence, la durée d'utilité d'un actif peut être plus courte que sa vie économique. L'estimation de la durée d'utilité de

l'actif est affaire de jugement, basé sur l'expérience de l'entité pour des actifs similaires.

74. Les terrains et constructions sont des actifs distincts, traités séparément en comptabilité même lorsqu'ils sont acquis ensemble. Sauf quelques exceptions, telles que des carrières et des sites de décharge, les terrains ont une durée d'utilité illimitée et ne sont donc pas amortis. Les constructions ont une durée de vie limitée et sont, en conséquence, des actifs amortissables. Une augmentation de la valeur du terrain sur lequel est édifiée une construction n'affecte pas la détermination du montant amortissable de la construction.
75. Si le coût du terrain inclut le coût du démantèlement, de l'enlèvement et de la remise en état du site, cette partie de l'actif représentant le terrain est amortie sur la durée des avantages ou du potentiel de service obtenus en encourant ces coûts. Dans certains cas, le terrain lui-même peut avoir une durée d'utilité limitée, auquel cas il est amorti d'une manière reflétant les avantages ou le potentiel de service qui doivent en être retirés.

#### **Mode d'amortissement**

76. **Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service liés à l'actif.**
77. **Le mode d'amortissement appliqué à un actif doit être examiné au moins à la fin de chaque date de reporting annuelle et, si le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service incorporés dans l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ce changement doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IPSAS 3.**
78. Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production. L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif si la valeur résiduelle de l'actif ne change pas. Le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif. Le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif. L'entité sélectionne le mode qui reflète le plus étroitement le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou le potentiel de service représentatifs de l'actif. Ce mode d'amortissement est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation de ces avantages économiques futurs ou de ce potentiel de service.

**Dépréciation**

79. Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, une entité applique IPSAS 21, « *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ». Cette Norme explique comment une entité revoit la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur de service recouvrable ou la valeur recouvrable d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

**Indemnisations liées à la dépréciation**

80. **Les indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées doivent être incluses en tant que solde lorsque les indemnisations deviennent exigibles.**
81. Les dépréciations ou pertes d'immobilisations corporelles, les demandes de règlement ou le paiement d'indemnités liées provenant de tiers, et tout achat ou construction ultérieurs d'actifs de remplacement sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés séparément de la façon suivante:
- (a) les dépréciations d'immobilisations corporelles sont comptabilisées selon IPSAS 21;
  - (b) la décomptabilisation d'immobilisations corporelles mises hors service ou sorties est déterminée selon la présente Norme;
  - (c) les indemnisations reçues de tiers relativement à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées sont incluses dans la détermination du solde lorsqu'elles deviennent exigibles; et
  - (d) le coût des immobilisations corporelles restaurées, acquises ou construites au titre de remplacement est déterminé selon la présente Norme.

**Décomptabilisation**

82. **La valeur comptable d'une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée:-**
- (a) **lors de sa sortie; ou**
  - (b) **lorsqu'aucun avantage économique futur ou aucun potentiel de service n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.**
83. **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle sera inclus en tant que solde lors de la décomptabilisation de l'élément (sauf si IPSAS 13, « Contrats de location » impose un traitement différent en cas de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires.**

84. La cession d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par ex. par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). Lors de la détermination de la date de sortie d'un élément, une entité applique les critères énoncés dans IPSAS 9 « Produits des opérations avec contrepartie directe » pour comptabiliser les produits provenant de la vente de biens. IPSAS 13 « Contrats de location » s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail.
85. Si, selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 14, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût de remplacement d'une partie de celle-ci, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée, que cette dernière ait ou non été amortie séparément. S'il n'est pas praticable pour une entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce que le coût de la partie remplacée était au moment de son acquisition ou de sa construction.
86. **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle doit être déterminé comme la différence entre le produit net de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'immobilisation corporelle.**
87. La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'une immobilisation corporelle est initialement comptabilisée à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation corporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IPSAS 9, reflétant le rendement effectif de la créance.

### Présentation

88. **Les états financiers doivent indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles comptabilisée dans les états financiers:**
- (a) **les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable;**
  - (b) **les modes d'amortissement utilisés;**
  - (c) **les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés;**
  - (d) **la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) en début et en fin de période; et**
  - (e) **un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître:**
    - (i) **les entrées;**
    - (ii) **les cessions;**

- (iii) **les acquisitions par voie de regroupements d'entités;**
  - (iv) **les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations décrites aux paragraphes 44, 54, et 55 et des pertes de valeur (s'il y a lieu) comptabilisées ou reprises directement en actif net / situation nette selon IPSAS 21;**
  - (v) **les pertes de valeur comptabilisées en tant que solde selon IPSAS 21;**
  - (vi) **les pertes de valeur comptabilisées en tant que solde selon IPSAS 21;**
  - (vii) **les amortissements;**
  - (viii) **les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers de la devise fonctionnelle en une devise de présentation différente, incluant la conversion d'une activité à l'étranger dans la devise de présentation de l'entité présentant les états financiers; et**
  - (ix) **les autres variations.**
89. **Les états financiers doivent également indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles comptabilisée dans les états financiers:**
- (a) **l'existence et les montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes;**
  - (b) **le montant des dépenses comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle en cours de construction;**
  - (c) **le montant des engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles; et**
  - (d) **s'il n'est pas présenté séparément au compte de résultat, le montant des indemnités reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées qui sont incluses en tant que solde.**
90. Le choix du mode d'amortissement et l'estimation de la durée d'utilité des actifs sont affaire de jugement. En conséquence, l'indication des modes adoptés, des durées d'utilité estimées ou des taux d'amortissement apporte aux utilisateurs des états financiers des informations leur permettant d'examiner les politiques retenues par les dirigeants et permettant la comparaison avec d'autres entités. Pour les mêmes motifs, il est nécessaire d'indiquer:
- (a) **l'amortissement, qu'il soit comptabilisé en tant que solde ou faisant partie du coût d'autres actifs, au cours d'une période; et**
  - (b) **l'amortissement cumulé en fin de période.**

91. Selon IPSAS 3, une entité indique la nature et l'effet d'un changement dans une estimation comptable dont l'incidence est significative pour la période ou risque d'être significative au cours des périodes ultérieures. Pour les immobilisations corporelles, une telle information peut résulter de changements dans les estimations concernant:
- (a) les valeurs résiduelles;
  - (b) les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état d'immobilisations corporelles;
  - (c) les durées d'utilité; et
  - (d) les modes d'amortissement.
92. **Lorsqu'une catégorie d'immobilisations corporelles est comptabilisée à un montant réévalué, les informations suivantes doivent être mentionnées:**
- (a) **la date d'entrée en vigueur de la réévaluation;**
  - (b) **le recours ou non à un évaluateur indépendant;**
  - (c) **les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des actifs;**
  - (d) **la mesure dans laquelle les justes valeurs des actifs ont été soit déterminées par référence directe à des prix observables sur un marché actif ou dans des transactions récentes sur le marché dans des conditions de concurrence normale, soit estimées par d'autres techniques d'évaluation;**
  - (e) **l'écart de réévaluation, en indiquant les variations de la période ainsi que toute restriction sur la distribution de cet écart aux actionnaires ou autres détenteurs de parts représentatives de capital;**
  - (f) **la somme de tous les écarts positifs de réévaluation pour des immobilisations corporelles au sein de cette catégorie; et**
  - (g) **la somme de tous les écarts négatifs de réévaluation pour des immobilisations corporelles au sein de cette catégorie.**
93. Selon IPSAS 21, une entité fournit une information sur ses immobilisations corporelles dépréciées en plus de l'information imposée par le paragraphe 88(e) (iv) à (vi).
94. Les utilisateurs des états financiers peuvent trouver les informations suivantes également adaptées à leurs besoins:
- (a) la valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées;

- (b) la valeur brute comptable de toute immobilisation corporelle entièrement amortie qui est encore en usage;
- (c) la valeur comptable des immobilisations corporelles mises hors service et prêtes à être sorties; et
- (d) lorsque le modèle du coût est utilisé, la juste valeur des immobilisations corporelles lorsque celle-ci diffère de façon significative de la valeur comptable.

Les entités sont en conséquence encouragées à fournir ces montants.

### **Dispositions transitoires**

- 95. **Les entités ne sont pas tenues de comptabiliser les immobilisations corporelles au cours des périodes de reporting commençant dans les cinq ans de la date de première adoption de la comptabilité d'exercice selon les Normes comptables internationales du secteur public.**
- 96. **Une entité qui adopte la comptabilité d'exercice pour la première fois conformément aux Normes comptables internationales du secteur public doit initialement comptabiliser les immobilisations corporelles au coût ou à la juste valeur. Pour les immobilisations corporelles acquises pour un coût nul ou symbolique, le coût est la juste valeur de l'élément à la date d'acquisition.**
- 97. **L'entité doit comptabiliser les effets de la comptabilisation initiale de l'immobilisation corporelle comme un ajustement du solde d'ouverture des soldes cumulés de la période pendant laquelle l'immobilisation corporelle est initialement comptabilisée.**
- 98. Préalablement à la première application de la présente Norme, une entité peut comptabiliser ses immobilisations corporelles sur une base autre que le coût ou la juste valeur telle que définie dans la présente Norme, ou peut contrôler les actifs qu'elle n'a pas comptabilisés. La présente Norme impose aux entités de comptabiliser initialement des immobilisations corporelles au coût ou à la juste valeur à la date de comptabilisation initiale conformément à la présente Norme. Lorsque les actifs sont initialement comptabilisés au coût et lorsqu'ils ont été acquis pour un coût nul ou un coût symbolique, leur coût sera déterminé par référence à leur juste valeur à la date de l'acquisition. Lorsque le coût d'acquisition d'un actif n'est pas connu, son coût pourra être estimé par référence à sa juste valeur à la date de l'acquisition.
- 99. IPSAS 3 impose à une entité d'appliquer de manière retrospective des méthodes comptables à moins que ceci ne soit impraticable. Par conséquent, lorsqu'une entité comptabilise initialement une immobilisation corporelle au coût selon la présente Norme, elle doit aussi comptabiliser tout amortissement cumulé et toutes pertes de valeur cumulées se rapportant à cette

immobilisation, comme si elle avait toujours appliqué ces méthodes comptables.

100. Le paragraphe 14 de la présente Norme impose que le coût d'une immobilisation corporelle soit comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si:
- (a) il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'entité; et
  - (b) le coût ou la juste valeur de cet actif peut être évalué de façon fiable.
101. Les dispositions transitoires des paragraphes 95 et 96 sont destinées à accorder une exemption dans les situations où une entité cherche à se conformer aux dispositions de la présente Norme dans le contexte de la mise en œuvre pour la première fois de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes comptables internationales du secteur public à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente Norme ou ultérieurement. Les entités qui adoptent pour la première fois la comptabilité d'exercice conformément aux Normes comptables internationales du secteur public éprouvent souvent des difficultés à réunir une information complète sur l'existence ou l'évaluation des actifs. Pour cette raison, pendant une période de cinq ans à dater de la première adoption de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes comptables internationales du secteur public, les entités ne sont pas tenues de se conformer pleinement aux dispositions du paragraphe 14.
102. Nonobstant les dispositions transitoires prévues aux paragraphes 95 et 96, les entités qui sont sur le point d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice sont encouragées à se conformer entièrement aux dispositions de la présente Norme dès que possible.
103. L'exemption des dispositions du paragraphe 14 implique qu'il n'est pas obligatoire de se conformer aux dispositions associées relatives aux évaluations et aux informations à fournir pour les actifs ou catégories d'actifs non comptabilisés en vertu des paragraphes 95 et 96.
104. **Lorsqu'une entité décide de bénéficier des dispositions transitoires des paragraphes 95 et 96, elle doit l'indiquer. Les informations relatives aux principales catégories d'actifs qui n'ont pas été comptabilisées en vertu du paragraphe 95 doivent également être indiquées. Lorsqu'une entité bénéficie des dispositions transitoires lors d'une deuxième période de reporting ou d'une période de reporting ultérieure, les détails des actifs ou des catégories d'actif non comptabilisés lors de la période de reporting précédente et désormais comptabilisés doivent être indiqués.**
105. **En ce qui concerne les entités ayant appliqué auparavant IPSAS 17 (2001), les dispositions des paragraphes 38 à 40 relatifs à l'évaluation initiale d'une immobilisation corporelle acquise dans le cadre d'une transaction d'échange d'actifs ne doivent être appliquées de manière prospective qu'aux transactions futures.**

106. Les dispositions transitoires de IPSAS 17 (2001) laissent aux entités une période allant jusqu'à cinq ans pour comptabiliser tous les contrats de location à compter de la date de sa première application. Les entités ayant précédemment appliqué IPSAS 17 (2001) peuvent continuer à tirer parti de cette période transitoire de cinq ans à compter de la date de la première application de IPSAS 17 (2001). Ces entités doivent continuer aussi à donner les informations imposées par le paragraphe 104.

### **Date d'entrée en vigueur**

107. **Une entité doit appliquer la présente Norme comptable internationale pour le secteur public aux états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période ouverte avant le 1<sup>er</sup> janvier 2008, elle doit l'indiquer.**
108. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

### **Retrait de IPSAS 17 (2001)**

109. La présente Norme annule et remplace IPSAS 17, « Immobilisations Corporelles » (publiée en 2001).

**Amendements d'autres Normes comptables internationales du secteur public**

*Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués au titre d'états financiers annuels de périodes ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Si une entité applique la présente Norme pour une période antérieure, les présents amendements doivent être appliqués pour cette période antérieure.*

A1. Dans IPSAS 18, « Information sectorielle », le paragraphe 37 est modifié de la façon suivante:

37. ...L'évaluation des actifs et des passifs sectoriels tient compte des ajustements effectués sur les valeurs nettes comptables des actifs et passifs sectoriels identifiables d'une entité acquise dans le cadre d'un regroupement d'entités comptabilisé comme une acquisition même si ces ajustements sont comptabilisés uniquement dans les états financiers consolidés et s'ils ne sont enregistrés ni dans les états financiers séparés de l'entité contrôlante, ni dans les états financiers individuels de l'entité contrôlée. De même, si des immobilisations corporelles ont été réévaluées après leur acquisition ultérieure, conformément au modèle de la réévaluation de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 17, « Immobilisations corporelles », les évaluations des actifs sectoriels prennent en compte ces réévaluations.

## Guide de mise en œuvre 1 – Fréquence de la réévaluation des immobilisations corporelles

*Le présent guide accompagne IPSAS 17 mais n'en fait pas partie intégrante.*

- IG1 Le paragraphe 44 de IPSAS 17 impose aux entités qui adoptent le modèle de la réévaluation d'évaluer leurs actifs à un montant réévalué qui ne diffère pas de façon significative de celui qui aurait été déterminé en utilisant la juste valeur à la date de reporting. Le paragraphe 49 de IPSAS 17 spécifie que la fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles en cours de réévaluation. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. L'objet de ce commentaire est d'aider les entités qui adoptent le modèle de la réévaluation à déterminer si les valeurs comptables diffèrent significativement de la juste valeur à la date de reporting.
- IG2 Une entité évalue à chaque date de reporting s'il y a une indication que la valeur comptable d'un actif réévalué peut différer de manière significative de celle qui serait déterminée si l'actif était réévalué à la date de reporting. Si une telle indication existe, l'entité détermine la juste valeur de l'actif et le réévalue à hauteur de cette valeur.
- IG3. En estimant s'il y a une indication que la valeur comptable d'un actif réévalué peut différer de manière significative de celle qui serait déterminée si l'actif était réévalué à la date de reporting, une entité considère, au minimum, les indications suivantes:

### *Sources d'informations externes*

- (a) Des changements importants, affectant l'entité, ont eu lieu au cours de la période ou auront lieu dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique, juridique ou du marché dans lequel elle opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu;
- (b) L'orsqu'un marché existe pour les actifs de l'entité, les valeurs de marché sont différentes de leurs valeurs comptables;
- (c) Pendant la période, un indice des prix applicable à l'actif a subi une variation significative;

### *Sources d'informations internes*

- (d) Il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif;
- (e) Des changements importants, affectant l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Les changements défavorables incluent la mise hors service de l'actif ou les plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue, et la réestimation de la durée d'utilité d'un actif

comme déterminée plutôt qu'indéterminée. Les changements favorables comprennent les dépenses d'investissement engagées au cours de la période pour améliorer ou rehausser un actif au-delà de sa norme de performance évaluée immédiatement avant que la dépense ne soit effectuée; et

- (f) Un élément probant disponible en provenance du système d'information interne montre que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne ou meilleure que celle attendue.

IG4. La liste du paragraphe IG3 n'est pas exhaustive. Une entité peut identifier d'autres indications que la valeur comptable d'un actif réévalué peut différer de manière significative de celle qui serait déterminée si l'actif était réévalué à la date de reporting. L'existence de ces indicateurs supplémentaires montrerait aussi que l'entité devrait réévaluer l'actif à sa juste valeur actuelle à la date de reporting.

## Guide d'application 2 - Exemples des informations à fournir

*Le présent guide accompagne IPSAS 17 mais n'en fait pas partie intégrante.*

Le ministère de l'Intérieur est une entité du secteur public qui contrôle de nombreuses immobilisations corporelles et qui est responsable de leur remplacement et de leur maintenance. Voici des extraits de notes à l'état de la situation financière de l'exercice clôturé au 31 décembre 20X1, qui illustrent les principales informations à fournir en vertu de la présente Norme.

### Notes

#### 1. Terrains

- (a) Les terrains se composent de vingt mille hectares diversement situés. Le terrain est évalué à sa juste valeur au 31 décembre 20X1, selon l'évaluation du Bureau national d'évaluation, un expert indépendant.
- (b) Limitations du droit de propriété:

Cinq cent hectares de terrain (d'une valeur comptable de 62 500 unités monétaires) sont classés comme réserve d'intérêt national; ils ne peuvent être vendus sans l'autorisation du pouvoir législatif. Deux cents hectares (d'une valeur comptable de 25 000 unités monétaires) de la réserve d'intérêt national ainsi que deux mille hectares (d'une valeur comptable de 250 000 unités monétaires) de terrains font l'objet d'un litige avec d'anciens propriétaires devant un tribunal international des droits de l'homme, et le tribunal a ordonné que le terrain ne pouvait être aliéné en attendant que le litige soit réglé; le ministère reconnaît en l'espèce la compétence du tribunal.

#### 2. Immeubles

- (a) Les immeubles se composent d'immeubles de bureaux et de bâtiments industriels répartis sur plusieurs sites.
- (b) Les immeubles sont initialement comptabilisés à leur coût historique, mais font régulièrement l'objet de réévaluations à leur juste valeur. Le Bureau national d'évaluation détermine la juste valeur par inventaires tournants sur une courte période. Les réévaluations sont maintenues à jour.
- (c) L'amortissement est calculé selon la méthode linéaire sur la durée d'utilité de l'immeuble. Les immeubles de bureaux ont une durée d'utilité de vingt-cinq ans, et les immeubles industriels ont une durée d'utilité de quinze ans.
- (d) Le ministère a conclu cinq contrats pour la construction de nouveaux immeubles; le coût total de ces contrats s'élève à 250 000 unités monétaires.

3. **Machines**

- (a) Les machines sont évaluées à leur coût historique après déduction des amortissements.
- (b) L'amortissement est calculé selon la méthode linéaire sur la durée d'utilité de la machine.
- (c) Les machines peuvent avoir des durées d'utilité diverses:  
Tracteurs: 10 ans  
Équipement de lavage: 4 ans  
Grues: 15 ans
- (d) Le ministère a conclu un contrat de remplacement des grues utilisées pour le nettoyage et la maintenance des immeubles – le coût du contrat s'élève à 100 000 unités monétaires.

4. **Mobilier et agencements**

- (a) Le mobilier et les agencements sont évalués à leur coût historique après déduction des amortissements.
- (b) L'amortissement est calculé selon la méthode linéaire sur la durée d'utilité du mobilier et des agencements.
- (c) Tous les actifs au sein de cette catégorie ont une durée d'utilité de cinq ans.

IMMOBILISATIONS CORPORELLES

**Rapprochements**  
(en milliers d'unités monétaires)

	Terrains		Immeubles		Machines		Mobilier et agencements	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Période de reporting								
Solde d'ouverture	2 250	2 025	2 090	2 260	1 085	1 100	200	150
Ajouts	-	-	250	100	120	200	20	100
Sorties	-	-	150	40	60	80	20	-
Amortissements (selon l'état de la performance financière)	-	-	160	180	145	135	50	50
Réévaluations (nettes)	250	225	- 30	- 50	-	-	-	-
Solde de clôture (selon l'état de la situation financière)	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200
Somme des écarts de réévaluation positifs (paragraphe 92(f))	750	500	250	250	-	-	-	-
Somme des écarts de réévaluation négatifs (paragraphe 92(g))	25	25	380	350	-	-	-	-
Valeur comptable brute	2 500	2 250	2 500	2 430	1 500	1 440	250	250
Amortissements cumulés	-	-	500	340	500	355	100	50
Valeur comptable nette	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200

## Base des conclusions

*La présente base des conclusions accompagne la Norme comptable internationale du secteur public mais n'en fait pas partie intégrante. La présente base des conclusions note uniquement les raisons pour lesquelles l'IPSASB s'est écarté des dispositions de la Norme comptable Internationale liée.*

### Contexte

- BC1. Le programme de convergence avec les Normes internationales d'information financière (IFRS) de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) basées sur la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.
- BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la « comparaison avec les IFRS » incluse dans chaque IPSAS.
- BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)<sup>1</sup> dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les alternatives, les redondances et les contradictions au sein des Normes, de traiter de quelques questions de convergence et de faire d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.
- BC4. IPSAS 17, publiée en décembre 2001 était basée sur IAS 16 (révisée en 1998), « Immeubles de placement » qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)<sup>2</sup> a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la

<sup>1</sup> Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS)). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

<sup>2</sup> Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

- BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 16 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées, avec l'exception notée au paragraphe BC 6. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au *Comprehensive Subscription Service* de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - [www.iasb.org](http://www.iasb.org)).
- BC6. IAS 16, « Immobilisations corporelles » définit la valeur recouvrable comme « la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité. » L'IPSAS 17 proposée définit la valeur recouvrable comme « la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité ». La définition dans l'IPSAS 17 proposée est la même que celle de IAS 36, « Dépréciation d'actifs » mais non de IAS 16. L'IPSASB estime que la définition dans IPSAS 17 est appropriée car:
- a. IPSAS 17 exige qu'une entité détermine la valeur recouvrable ou la valeur de service recouvrable conformément à IPSAS 21, « Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie ».
  - b. IPSAS 21 exige qu'une entité applique IAS 36 pour déterminer la valeur recouvrable des actifs générateurs de trésorerie.
- BC7. IAS 16 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 16 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

**Tableau de Concordance**

Cette tableau montre la façon dont le contenu de la version de IPSAS 17 annulée et remplacée correspond à celui de la version actuelle de IPSAS 17. Les paragraphes sont considérés correspondre s'ils traitent substantiellement de la même question bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de IPSAS 17 annulés et remplacés	Paragraphes actuels de IPSAS 17	Paragraphes de IPSAS 17 annulés et remplacés	Paragraphes actuels de IPSAS 17	Paragraphes de IPSAS 17 annulés et remplacés	Paragraphes actuels de IPSAS 17
Objectif	1	22	26	44	49
1	2	23	27	45	50
2	3	24	28	46	51
3	4	25	29	47	52
4	5	26	30	48	53
5	6	27	Aucun	49	54
6	Aucun	28	33	50	55
7	8	29	36	51	56
8	9	30	41	52	57
9	10	31	Aucun	53	58
10	11	32	Aucun	54	66
11	12	33	Aucun	55	Aucun
12	13	34	Aucun	56	72
13	14	35	Aucun	57	73
14	Aucun	36	Aucun	58	74
15	15	37	Aucun	59	Aucun
16	16	38	43	60	78
17	17	39	44	61	65
18	Aucun	40	45	62	Aucun
19	Aucun	41	46	63	Aucun
20	20	42	47	64	Aucun
21	21	43	48	65	Aucun

## IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Paragraphes de IPSAS 17 annulés et remplacés	Paragraphes actuels de IPSAS 17	Paragraphes de IPSAS 17 annulés et remplacés	Paragraphes actuels de IPSAS 17
66	79	Aucun	22 – 25
67	Aucun	Aucun	31 – 32
68	82	Aucun	34 – 35
69	83	Aucun	37 – 40
70	Aucun	Aucun	42
71	84	Aucun	59 – 64
72	Aucun	Aucun	67 – 71
73	88	Aucun	75 – 77
74	89	Aucun	80 – 81
75	90	Aucun	85 – 87
76	91	Aucun	97
77	92	Aucun	99
78	93	Aucun	105 – 106
79	94	Aucun	109
80	95		
81	96		
82	100		
83	101		
84	102		
85	103		
86	98		
87	104		
88	107		
89	108		
Aucun	8		
Aucun	18 – 19		

### Comparaison avec IAS 16

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 17, « Immobilisations corporelles » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 16 (révisée en 2003), « Immobilisations corporelles ». Au moment de publier la présente Norme, l'IPSASB n'a pas encore étudié l'applicabilité d'IFRS 5 aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 17 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 16 suite à la publication de la Norme internationale d'information financière IFRS 5. Les principales différences entre IPSAS 17 et IAS 16 (2003) sont les suivantes:

- IPSAS 17 n'impose ni n'interdit la comptabilisation d'actifs historiques. Une entité qui comptabilise des actifs historiques est tenue de se conformer aux dispositions en matière d'informations à fournir imposées par la présente Norme pour les actifs historiques qui ont été comptabilisés; elle peut, sans y être tenue, se conformer à d'autres dispositions de la présente Norme en ce qui concerne ces actifs historiques. IAS 16 ne prévoit pas d'exclusion similaire.
- IAS 16 impose que les immobilisations corporelles soient comptabilisées initialement à leur coût historique. IPSAS 17 prévoit que si un actif est acquis pour un coût nul ou symbolique, son coût est sa juste valeur à la date de l'acquisition. IAS 16 impose aux entreprises qui adoptent le modèle de la réévaluation et comptabilisent des immobilisations corporelles à un montant réévalué, d'indiquer le coût historique équivalent. Cette obligation ne figure pas dans IPSAS 17.
- IAS 16 prévoit que les écarts positifs et négatifs de réévaluation ne peuvent être compensés qu'isolément pour chaque actif. Selon IPSAS 17, les écarts positifs et négatifs de réévaluation sont compensés au niveau d'une catégorie d'actifs.
- IPSAS 17 contient des dispositions transitoires tant pour la première adoption que pour un changement à partir de la version précédente de IPSAS 17. IAS 16 ne contient des dispositions transitoires que pour les entités qui ont déjà appliqué les IFRS. De manière spécifique, IPSAS 17 contient des dispositions transitoires permettant aux entités de ne pas comptabiliser les immobilisations corporelles au cours des périodes de reporting commençant dans les cinq ans à compter de la date de première adoption de la comptabilité d'exercice selon les Normes comptables internationales du secteur public. Ces dispositions transitoires permettent également aux entités de comptabiliser les immobilisations corporelles à leur juste valeur à la première adoption de la présente Norme. IAS 16 ne prévoit pas de telles dispositions transitoires.

- IPSAS 17 contient des définitions de « perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie » et « valeur de service recouvrable ». IAS 16 n'inclut pas ces définitions. Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 16 a été intégré à IPSAS 17 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 17 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 16. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net/situation nette » dans IPSAS 17. Les termes équivalents dans IAS 16 sont « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».
- IPSAS 17 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 16 a un sens plus large que « produits des activités ordinaires ».
- IPSAS 17 inclut un Guide d'application sur la fréquence de la réévaluation des immobilisations corporelles. IAS 16 n'inclut pas de guide similaire.