

IPSAS 21—DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public traite de la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie dans le secteur public. La présente Norme s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 36, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 36 (2004) Dépréciation d'actifs dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants avec l'autorisation de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

The Le texte approuvé des Normes comptables internationales (IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour des copies de ces publications, s'adresser directement au service des publications de l'IASCF: Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org

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

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

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

**IPSAS 21—DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON
GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE**

SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	1
Champ d'Application.....	2–13
Définitions	14–19
Entreprises Publiques	15
Actifs Générateurs de Trésorerie	16–17
Amortissements	18
Dépréciation	19
Identification d'un Actif qui a pu Perdre de la Valeur	20–30
Évaluation de la Valeur de Service Recouvrable	31–46
Juste Valeur Diminuée des Coûts de Vente	36–39
Valeur d'utilité	40–46
Approche du Coût de Remplacement net d'Amortissement	41–43
Approche du Coût de Remise en Etat	44
Approche des Unités de Service	45
Application des Approches	46
Comptabilisation et Evaluation d'une Perte de Valeur	47–53
Reprise d'une Perte de Valeur	54–66
Redésignation d'Actifs	67
Informations à Fournir	68–74
Dispositions Transitoires	75–76
Date d'Entrée en Vigueur	77–78
Annexe A: Indices de Dépréciation – Exemples	
Annexe B: Évaluation d'une Perte de Valeur - Exemples	
Annexe C: Base des Conclusions	
Comparaison avec IAS 36 (2004)	

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire les procédures qu'une entité applique pour déterminer si un actif non générateur de trésorerie a perdu de la valeur et s'assurer que les pertes de valeur soient comptabilisées. La Norme spécifie également dans quels cas une entité doit procéder à la reprise d'une perte de valeur et précise les informations à fournir.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation d'actifs non générateurs de trésorerie, sauf pour:**
 - (a) les stocks (voir IPAS 12, Stocks);
 - (b) les actifs résultant des contrats de construction (voir IPSAS 11, « Contrats de construction »);
 - (c) les actifs financiers compris dans le champ d'application de IPSAS 15, « Instruments financiers: Information à fournir et présentation »;
 - (d) les immeubles de placement évalués à l'aide du modèle de la juste valeur (voir IPSAS 16, « Immeubles de placement »);
 - (e) les immobilisations corporelles non génératrices de trésorerie mesurées à leur montants réévalués (voir IPSAS 17, « Immobilisations corporelles »); et
 - (f) d'autres actifs pour lesquels les dispositions comptables en matière de dépréciation sont incluses dans une autre Norme comptable internationale du secteur public.
3. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public autres que les entreprises publiques (EP).**
4. **Les entités du secteur public qui détiennent des actifs générateurs de trésorerie au sens du paragraphe 14 doivent appliquer la Norme comptable internationale IAS 36, « Dépréciation d'actifs » à ces actifs. Les entités du secteur public qui détiennent des actifs non générateurs de trésorerie doivent appliquer la présente Norme aux actifs non générateurs de trésorerie.**
5. Le champ d'application de la présente Norme ne comprend pas la dépréciation d'actifs couverts par une autre Norme comptable internationale du secteur public. Les entreprises publiques appliquent IAS 36 et ne sont par conséquent pas soumises aux dispositions de la présente Norme. Les entités du secteur public autres que des entreprises publiques appliquent

IAS 36 à leurs actifs générateurs de trésorerie et appliquent la présente Norme à leurs actifs non générateurs de trésorerie. Les paragraphes 6 à 13 expliquent le champ d'application de la Norme de manière plus détaillée.

6. La présente Norme comprend des immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie dans son champ d'application. Les entités appliquent les dispositions de la présente Norme pour la comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur et des reprises de pertes de valeur relatives aux immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie.
7. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks ni aux actifs résultant des contrats de construction parce que les Normes comptables internationales du secteur public existantes applicables à ces actifs contiennent des dispositions de comptabilisation et d'évaluation de ces actifs.
8. La présente Norme ne s'applique pas aux actifs financiers compris dans le champ d'application de IPSAS 15, « Instruments financiers: Informations à fournir et présentation ». La dépréciation de ces actifs sera traitée dans la Norme comptable internationale du secteur public que l'IPSASB élabore d'après IAS 39 « Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation » pour traiter la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers.
9. La présente Norme n'impose pas l'application d'un test de dépréciation à un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur conformément à IPSAS 16, « Immeubles de placement ». En effet, selon le modèle de la juste valeur dans IPSAS 16, un immeuble de placement est comptabilisé à la juste valeur à la date de reporting et les dépréciations éventuelles doivent être prises en compte dans l'évaluation.
10. La présente Norme ne requiert pas l'application d'un test de dépréciation pour des actifs non générateurs de trésorerie comptabilisés à leur montant réévalué dans le cadre de l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, « Immobilisations corporelles ». En effet, selon l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, les actifs doivent être réévalués avec une régularité suffisante pour s'assurer qu'ils sont comptabilisés à un montant qui ne diffère pas de façon significative de leur juste valeur à la date de reporting; en outre, toute dépréciation doit être prise en compte dans l'évaluation. Par ailleurs, l'approche adoptée dans la présente Norme pour évaluer la valeur de service recouvrable d'un actif signifie qu'il est peu probable que la valeur de service recouvrable d'un actif soit significativement inférieure à la valeur réévaluée de cet actif et que ces différences seraient liées au coût de sortie de l'actif.
11. Conformément aux dispositions du paragraphe 4 ci-dessus, les immobilisations corporelles classées comme actifs générateurs de trésorerie, y compris celles comptabilisées à des montants réévalués selon l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, sont traitées selon IAS 36.

12. Les participations dans:
- (a) les entités contrôlées, telles que définies dans IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels »;
 - (b) les entreprises associées, telles que définies dans IPSAS 7, « Comptabilisation des participations dans des entreprises associées »; et
 - (c) les coentreprises, telles que définies dans IPSAS 8, « Participations dans des coentreprises »;

sont des actifs financiers exclus du champ d'application de IPSAS 15. Lorsque ces investissements sont classés comme des actifs générateurs de trésorerie, ils sont traités selon IAS 36. Lorsque ces investissements sont classés comme des actifs non générateurs de trésorerie, ils sont traités selon la présente Norme.

13. La « Préface aux Normes internationales d'information financière » publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB) explique que les Normes internationales d'information financière (IFRS) sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités à but lucratif. Les entreprises publiques sont définies au paragraphe 14 ci-après. Ce sont des entités à but lucratif. En conséquence, elles doivent se conformer aux IFRS.

Définitions

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

Un **marché actif** est un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes:

- (a) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;
- (b) des acheteurs et des vendeurs consentants peuvent être normalement trouvés à tout moment; et
- (c) les prix sont accessibles au public.

La **valeur comptable** d'un actif est le montant *pour lequel un actif est comptabilisé* dans l'état de la situation financière après déduction de l'amortissement cumulé et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.

Les **actifs générateurs de trésorerie** sont des actifs détenus en vue de générer une rentabilité commerciale.

Les **coûts de sortie** sont les coûts marginaux directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

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

La **juste valeur, diminuée des coûts de vente** est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, moins les coûts de sortie.

Une **entreprise publique** est une entité présentant simultanément les caractéristiques suivantes:

- (a) il s'agit d'une entité habilitée à s'engager par contrat en son nom propre;
- (b) elle s'est vu attribuer l'autonomie financière et opérationnelle nécessaire pour exercer une activité;
- (c) dans le cadre normal de son activité, elle vend des biens et des services à d'autres entités moyennant bénéfice ou récupération totale des coûts;
- (d) elle ne dépend pas d'un financement public permanent pour être en situation de continuité d'exploitation (à l'exception d'achats de sa production selon des conditions de concurrence normale); et
- (e) elle est contrôlée par une entité du secteur public.

Une **dépréciation** est une perte d'avantages économiques ou de potentiel de service futurs d'un actif, qui peut s'ajouter à la comptabilisation systématique de la perte d'avantages économiques ou de potentiel de service futurs par le biais de l'amortissement.

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 **actifs non générateurs de trésorerie** sont des actifs autres que les actifs générateurs de trésorerie.

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 la valeur d'utilité.

La **durée d'utilité** est:

- (a) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif;

- (b) **soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.**

La valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie est la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif.

Entreprises publiques

15. Les entreprises publiques comprennent à la fois des entreprises commerciales, telles que des entreprises de service au public, et des entreprises financières telles que des institutions financières. Les entreprises publiques ne présentent pas, en substance, de différence avec les entités menant des activités similaires dans le secteur privé. Les entreprises publiques visent généralement à dégager un bénéfice, même si certaines peuvent être soumises à des obligations limitées de services à la population qui leur imposent de fournir des biens et des services à certains particuliers et à certaines organisations, soit gratuitement, soit à un prix considérablement réduit.

Actifs générateurs de trésorerie

16. Les actifs générateurs de trésorerie sont des actifs détenus en vue de générer une rentabilité commerciale. Un actif génère une rentabilité commerciale lorsqu'il est mis en œuvre d'une manière cohérente avec celle adoptée par une entité à but lucratif. La détention d'un actif en vue de générer « une rentabilité commerciale » indique qu'une entité envisage de réaliser des entrées de trésorerie positives à partir de cet actif (ou de l'unité dont cet actif fait partie) et de réaliser un bénéfice correspondant au risque lié à la détention de cet actif.
17. Les actifs détenus par les entreprises publiques sont des actifs générateurs de trésorerie. Les entités du secteur public autres que les entreprises publiques peuvent détenir des actifs en vue de générer une rentabilité commerciale. Dans le cadre de la présente Norme, un actif détenu par une entité du secteur public qui n'est pas une entreprise publique est classé comme un actif générateur de trésorerie si cet actif (ou l'unité dont l'actif fait partie) est exploité dans le but de générer une rentabilité commerciale par la fourniture de biens ou de services à des parties extérieures.

Amortissements

18. L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Dans le cas d'un actif incorporel, le terme « amortissement » (amortization) est généralement utilisé à la place de « amortissement » (depreciation). (cette distinction ne s'applique pas en français). Ces deux termes ont la même signification.

Dépréciation

19. La présente Norme définit une « dépréciation » comme une perte d'avantages économiques ou de potentiel de services futurs d'un actif, qui peut s'ajouter à la comptabilisation systématique de la perte des avantages économiques futurs ou du potentiel de service au travers de l'amortissement. La dépréciation correspond donc à une diminution de l'utilité d'un actif pour l'entité qui le contrôle. Par exemple, une entité peut disposer d'une installation, spécialement construite pour le stockage de matériel militaire, dont elle ne se sert plus. En outre, en raison de la nature spécialisée et de l'emplacement de cette installation, il est peu probable de pouvoir la louer ou la vendre; dès lors, l'entité ne peut pas générer de flux de trésorerie par la location ou la sortie de cet actif. Cet actif est considéré comme déprécié, puisqu'il n'est plus en mesure de procurer à cette entité un potentiel de service. Il est d'une utilité faible ou nulle à l'entité dans la réalisation de ses objectifs.

Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur

20. Les paragraphes 22 et 30 précisent quand la valeur de service recouvrable peut être déterminée.
21. Un actif non générateur de trésorerie est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur de service recouvrable. Le paragraphe 23 décrit les principaux indices montrant qu'une perte de valeur pourrait être intervenue. Si un de ces indices existe, une entité doit effectuer une estimation documentée de la valeur de service recouvrable. S'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur potentielle, la présente Norme n'impose pas qu'une entité effectue une estimation documentée de la valeur de service recouvrable.
22. **Une entité doit apprécier à chaque date de reporting s'il existe un quelconque indice qu'un actif peut avoir subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur de service recouvrable de l'actif.**
23. **Pour apprécier s'il existe une quelconque indication qu'un actif a pu se déprécier, une entité doit au minimum considérer les indications suivantes:**

Sources d'informations externes

- (a) **Disparition ou quasi-disparition de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif.**
- (b) **Des changements importants à long terme, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, juridique ou politique dans lequel l'entité opère.**

Sources d'informations internes

- (c) **Existence d'indices de dégradation physique d'un actif.**
 - (d) **Des changements importants à long terme, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans la mesure ou la manière dont un actif est utilisé ou pourrait être utilisé. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, des plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient ou des plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue.**
 - (e) **Une décision d'arrêter la construction d'un actif avant qu'il ne soit achevé ou prêt à l'utilisation.**
 - (f) **Des indications provenant du système d'information interne montrent que la performance de service d'un actif est ou sera considérablement moins bonne que celle attendue.**
24. La demande ou le besoin de services peut fluctuer avec le temps, ce qui aura une incidence sur le degré d'utilisation d'actifs non générateurs de trésorerie pour la fourniture de ces services; toutefois, des fluctuations négatives de la demande ne sont pas nécessairement des indices de dépréciation. Lorsqu'il y a disparition ou quasi-disparition de la demande de services, les actifs utilisés pour fournir ces services peuvent perdre de la valeur. On peut considérer que la demande a « presque » disparu lorsqu'elle est si faible que l'entité n'aurait pas tenté d'y répondre ou y aurait répondu en n'acquérant pas l'actif considéré pour le test de dépréciation.
25. La liste du paragraphe 23 n'est pas exhaustive. Il peut exister d'autres indices de dépréciation d'un actif. L'existence d'autres indices peut aboutir à l'estimation par l'entité de la valeur de service recouvrable de l'actif. Par exemple, les indices de dépréciation peuvent être les suivants:
- (a) Durant l'exercice, la valeur de marché d'un actif a diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif; ou
 - (b) Une diminution significative à long terme (mais pas nécessairement une disparition ou une quasi-disparition) de la demande ou du besoin de services fournis par l'actif.
26. Les événements ou les circonstances pouvant indiquer la dépréciation d'un actif doivent être significatifs et auront souvent fait l'objet d'un examen par le comité de direction, la direction ou la presse. Tout changement d'un paramètre tel que la demande pour le service, le degré et le mode d'utilisation, l'environnement juridique ou politique pourrait indiquer une dépréciation, à condition toutefois qu'un tel changement soit significatif et

entraîne ou soit susceptible d'entraîner un effet négatif à long terme. Un changement dans l'environnement technologique peut être un indice d'obsolescence d'un actif et imposer un test de dépréciation. Un changement de l'utilisation d'un actif durant l'exercice peut également être un indice de dépréciation. Cela peut arriver par exemple lorsqu'un bâtiment qui sert d'école subit un changement d'utilisation et est utilisé comme entrepôt. Pour apprécier si une dépréciation est intervenue, l'entité doit apprécier les changements du potentiel de service à long terme. Ceci souligne le fait que les changements sont envisagés dans le contexte de l'anticipation d'utilisation à long terme de l'actif. Toutefois, les attentes d'utilisation à long terme peuvent changer et les évaluations de l'entité à chaque date de reporting pourraient le refléter. L'annexe A présente des exemples d'indices de dépréciation mentionnés au paragraphe 23.

27. Pour savoir si un arrêt de construction serait de nature à déclencher un test de dépréciation, l'entité doit évaluer si la construction a tout simplement été retardée ou reportée, s'il existe une intention de reprendre la construction dans un avenir proche ou si les travaux ne seront pas achevés dans un avenir proche. Lorsque la construction est retardée ou reportée à une date ultérieure spécifiée, le projet peut être considéré comme relevant de travaux en cours et non pas comme arrêté.
28. Des indices provenant de l'information financière interne et indiquant qu'un actif peut être déprécié, conformément au paragraphe 23(f) ci-dessus, ont trait à la capacité de l'actif à fournir des biens et des services plutôt qu'à une baisse de la demande pour les biens et les services fournis par cet actif. Ceci implique l'existence:
 - (a) de coûts de fonctionnement et de maintenance de l'actif sensiblement plus élevés que ceux budgétés à l'origine; et
 - (b) d'un service ou de niveaux de production fournis par l'actif sensiblement inférieurs à ceux attendus à l'origine à cause d'une performance opérationnelle médiocre.

Une hausse sensible des coûts opérationnels d'un actif peut indiquer que l'actif n'est pas aussi efficace ou productif que prévu à l'origine dans les normes de production fixées par le fabricant, qui ont servi de base à l'établissement du budget opérationnel. De même, une hausse sensible des coûts d'entretien peut indiquer la nécessité de supporter des coûts plus élevés afin de maintenir la performance de l'actif au niveau indiqué par son niveau de performance défini le plus récemment. Dans d'autres cas, une indication quantitative directe d'une dépréciation peut être indiquée par une baisse à long terme des services ou des niveaux de production fournis par l'actif.

29. Le concept d'importance relative s'applique pour déterminer s'il convient ou non d'estimer la valeur de service recouvrable d'un actif. Par exemple, si les calculs antérieurs montrent que la valeur de service recouvrable d'un

actif est sensiblement supérieure à sa valeur comptable, l'entité n'a pas à réestimer cette valeur de service recouvrable si aucun événement de nature à éliminer cette différence ne s'est produit. De même, une analyse antérieure peut montrer que la valeur de service recouvrable d'un actif n'est pas sensible à l'un (ou à plusieurs) des indices énumérés au paragraphe 23.

30. S'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur, cela peut indiquer que la durée d'utilité restant à courir de l'actif, son mode d'amortissement ou sa valeur résiduelle doivent être revus et ajustés selon la Norme comptable internationale du secteur public applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est comptabilisée au titre de cet actif.

Évaluation de la valeur de service recouvrable

31. La présente Norme définit la valeur de service recouvrable comme la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité. Les paragraphes 32 à 46 énoncent la base d'évaluation de la valeur de service recouvrable.
32. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. Si l'un ou l'autre de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.
33. Il peut être possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente même si un actif n'est pas négocié sur un marché actif. Le paragraphe 38 énonce d'éventuelles bases alternatives d'estimation de la juste valeur diminuée des coûts de vente s'il n'existe pas de marché actif pour un actif. Toutefois, il n'est parfois pas possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente parce qu'il n'existe aucune base permettant d'estimer de manière fiable le montant que l'on pourrait obtenir de la vente de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Dans ce cas, l'entité peut utiliser la valeur d'utilité de l'actif comme valeur de service recouvrable.
34. S'il n'existe aucune raison de penser que la valeur d'utilité de l'actif est significativement supérieure à sa juste valeur diminuée des coûts de vente, la juste valeur diminuée des coûts de vente peut être utilisée comme valeur de service recouvrable. Cela sera souvent le cas lorsqu'un actif est détenu en vue d'être sorti. Ceci est dû au fait que la valeur d'utilité d'un actif détenu en vue d'être cédé consiste essentiellement en des produits de sortie nets. Toutefois, pour de nombreux actifs du secteur public non générateurs de trésorerie, détenus de façon continue pour fournir des services spécialisés ou des biens publics à la population, la valeur d'utilité de l'actif est susceptible d'être supérieure à la juste valeur diminuée des coûts de vente.
35. Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés

présentés dans la présente Norme pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou la valeur d'utilité d'un actif.

Juste valeur diminuée des coûts de vente

36. La meilleure indication de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente est un prix figurant dans un accord de vente irrévocable signé à l'occasion d'une transaction dans des conditions de concurrence normale, ajusté pour prendre en compte les coûts marginaux directement attribuables à la sortie de l'actif.
37. S'il n'existe pas d'accord de vente irrévocable mais si un actif est négocié sur un marché actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est le prix de marché de l'actif diminué des coûts de sortie. Le prix du marché approprié est généralement le cours acheteur du jour. Lorsque les cours acheteurs du jour ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente peut fournir une base à partir de laquelle la juste valeur diminuée des coûts de la vente peut être estimée, sous réserve que les circonstances économiques n'aient pas changé de façon importante entre la date de la transaction et la date à laquelle est effectuée l'estimation.
38. S'il n'existe ni accord de vente irrévocable ni marché actif pour un actif, la juste valeur diminuée des coûts de vente est estimée à partir de la meilleure information disponible qui reflèterait le montant qu'une entité pourrait obtenir à la date de reporting pour la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction des coûts de sortie. Pour déterminer ce montant, une entité peut considérer le résultat de transactions récentes pour des actifs similaires dans le même secteur d'activité. La juste valeur diminuée des coûts de vente ne reflète pas une vente forcée, à moins que la direction ne soit obligée de vendre immédiatement.
39. Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de vente. Des exemples de coûts de sortie sont les frais d'actes, les droits de timbre et taxes similaires liées à la transaction, les coûts d'enlèvement de l'actif et les coûts marginaux directs engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu. Toutefois, les indemnités de fin de contrat de travail (telles que définies dans IAS 19 Avantages du personnel¹) et les coûts associés à la réduction ou à la réorganisation d'une activité suite à la sortie d'un actif ne sont pas des coûts marginaux directs de sortie de l'actif.

¹ L'IPSASB a inclus l'élaboration d'une IPSAS relatif aux "avantages du personnel" dans son calendrier. Il est prévu que ce projet soit activé après l'achèvement de l'examen de IAS 19 par l'IASB.

Valeur d'utilité

40. La présente Norme définit la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie comme étant la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif. Sauf indication contraire, dans la présente Norme, l'expression « valeur d'utilité » fait référence à la « valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie ». La valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminée en se servant de l'une des approches identifiées aux paragraphes 41 et 45, selon le cas.

Approche du coût de remplacement net d'amortissement

41. Selon cette approche, la valeur actuelle du potentiel de service résiduel d'un actif est déterminée comme étant le coût de remplacement amorti de l'actif. Le coût de remplacement d'un actif est le coût de remplacement du potentiel de service brut de l'actif. Ce coût est amorti pour refléter l'actif dans son état d'utilisation. Un actif peut être remplacé soit par reproduction (duplication) de l'actif existant ou par remplacement de son potentiel de service brut. Le coût de remplacement amorti est évalué au plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement de l'actif, diminué de l'amortissement cumulé, calculé d'après ce coût, pour refléter le potentiel de service déjà consommé ou arrivé à expiration de l'actif.
42. Les coûts de remplacement et de reproduction d'un actif sont déterminés sur une base « optimisée ». La logique est que l'entité ne remplacerait pas ou ne reproduirait pas l'actif par un actif semblable si l'actif à remplacer ou à reproduire est un actif suréquipé ou surdimensionné. Les actifs suréquipés contiennent des éléments qui ne sont pas nécessaires pour les biens et services que l'actif fournit. Les actifs surdimensionnés sont des actifs qui ont une capacité excessive pour satisfaire la demande de biens et de services que l'actif fournit. La détermination des coûts de remplacement ou de reproduction d'un actif sur une base optimisée reflète ainsi le potentiel de service requis pour l'actif.
43. Dans certains cas, une capacité de réserve ou une capacité excédentaire sont maintenues pour des raisons de sécurité ou autres. Ceci découle du souci de s'assurer de la disponibilité d'une capacité de service adéquate dans les circonstances particulières de l'entité. Par exemple, un service d'incendie doit disposer de véhicules de réserve prêts à intervenir dans des situations d'urgence. Cette capacité excédentaire ou de réserve fait partie du potentiel de service requis pour l'actif.

Approche du coût de remise en état

44. Le coût de remise en état est le coût de remise en état du potentiel de service d'un actif à son niveau d'avant dépréciation. Selon cette approche, la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminée en soustrayant le coût de remise en état de l'actif du coût actuel de

remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif avant sa dépréciation. Ce dernier coût est habituellement déterminé comme le plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement déprécié de l'actif. Les paragraphes 41 et 43 fournissent des commentaires supplémentaires sur la détermination des coûts de remplacement ou de reproduction d'un actif.

Approche des unités de service

45. Selon cette approche, la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminée en réduisant le coût actualisé du potentiel de service résiduel de l'actif avant la dépréciation de manière à se conformer au nombre réduit d'unités de service attendues de l'actif dans son état déprécié. Comme dans l'approche du coût de remise en état, le coût actuel du remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif avant dépréciation est habituellement déterminé comme le plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement déprécié de l'actif avant dépréciation.

Application des approches

46. Le choix de l'approche la plus appropriée d'évaluation de la valeur d'utilité dépend de la disponibilité des données et de la nature de la dépréciation:
- (a) Les dépréciations identifiées à partir de changements significatifs et à long terme dans l'environnement technologique, juridique ou de politique gouvernementale peuvent généralement être évalués à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche des unités de service, selon le cas;
 - (b) Les dépréciations identifiées à partir de changements significatifs à long terme dans le degré ou mode d'utilisation, y compris celui identifié à partir de la disparition ou de la quasi-disparition de la demande peuvent généralement être mesurés à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche des unités de service, selon le cas; et
 - (c) Les dépréciations identifiées à partir de dommages physiques peuvent généralement être évaluées à l'aide de l'approche de remise en état ou de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement, selon le cas.

Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur

47. Les paragraphes 48 à 53 énoncent les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des pertes de valeur d'un actif. Sauf indication contraire, dans la présente Norme, l'expression « perte de valeur » fait référence à la « perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie ».
48. **Si, et seulement si, la valeur de service recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être**

ramenée à sa valeur de service recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.

49. Comme indiqué au paragraphe 22, la présente Norme n'impose à une entité d'effectuer une estimation documentée de la valeur de service recouvrable que s'il existe un indice d'une perte de valeur potentielle. Les paragraphes 23 à 29 décrivent les principaux indices qu'une perte de valeur pourrait être intervenue.
50. **Une perte de valeur doit être comptabilisée immédiatement dans le solde.**
51. **Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif concerné, une entité doit comptabiliser un passif si, et seulement si, une autre Norme comptable internationale du secteur public l'impose.**
52. Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif, la valeur comptable de l'actif est ramenée à zéro et la valeur correspondante est comptabilisée dans le solde net. Un passif ne peut être comptabilisé que si une autre Norme comptable internationale du secteur public l'impose. Par exemple, lorsque des installations spécialement construites pour l'armée ne sont plus en service et que l'entité est légalement tenue de détruire de telles installations si elles ne sont plus en service. L'entité peut être amenée à créer une provision pour coûts de démantèlement si IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » l'impose.
53. **Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices ultérieurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.**

Reprise d'une perte de valeur

54. Les paragraphes 55 à 66 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur d'un actif comptabilisée au cours d'exercices antérieurs.
55. **Une entité doit apprécier, à chaque date de reporting, s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur d'un actif comptabilisée au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité doit estimer la valeur de service recouvrable de cet actif.**
56. **Pour apprécier s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué, une entité doit, au minimum, considérer les indices suivants:**

Sources d'informations externes

- (a) **Reprise de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif.**
- (b) **Des changements significatifs à long terme ayant un effet favorable sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement politique, technologique, juridique ou gouvernemental dans lequel l'entité opère.**

Sources d'informations internes

- (c) **Des changements significatifs à long terme ayant un effet positif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode réel ou attendu d'utilisation d'un actif. Ces changements incluent les coûts encourus au cours de l'exercice pour accroître ou améliorer la performance d'un actif ou pour restructurer le secteur d'activité auquel l'actif appartient.**
 - (d) **La décision de reprendre la construction d'un actif qui avait été antérieurement interrompue avant son achèvement ou sa mise en état de fonctionnement.**
 - (e) **Des indices provenant du système d'information interne montrent que la performance du service rendu par l'actif est ou sera nettement supérieure aux attentes.**
57. Des indications d'une diminution potentielle de la perte de valeur au paragraphe 56 reflètent principalement les indications d'une perte de valeur potentielle au paragraphe 23.
58. La liste du paragraphe 56 n'est pas exhaustive. Une entité peut identifier d'autres indices de la reprise d'une perte de valeur qui imposeraient également à l'entité de réestimer la valeur de service recouvrable de l'actif. Par exemple, l'un des cas suivants peut constituer un indice que la perte de valeur de l'actif pourrait faire l'objet d'une reprise:
- (a) Une hausse significative de la valeur de marché d'un actif; ou
 - (b) Une hausse significative long terme de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif.
59. Un engagement d'abandonner ou de restructurer une activité dans un futur proche est un indice de reprise d'une perte de valeur d'un actif appartenant à une activité où un tel engagement constitue un changement significatif à long terme, avec un effet positif sur l'entité, du degré ou du mode d'utilisation de cet actif. Les circonstances dans lesquelles un tel engagement serait un indice de reprise d'une perte de valeur d'un actif ont

souvent trait à des cas où l'abandon ou la restructuration attendue de l'activité pourrait créer des opportunités d'amélioration de l'utilisation de l'actif. Citons l'exemple d'un appareil de radiographie resté sous-utilisé dans une clinique gérée par un hôpital public et qui, suite à cette restructuration, doit être transféré vers le service principal de radiologie de l'hôpital où il sera utilisé de manière significativement meilleure. Dans ce cas, l'engagement d'abandonner ou de restructurer l'activité de la clinique peut être un indice que la perte de valeur comptabilisée pour l'actif au cours des exercices antérieurs doit faire l'objet d'une reprise.

60. S'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif peut ne plus exister ou peut avoir diminué, cela peut indiquer qu'il y a lieu d'examiner et d'ajuster la durée d'utilité résiduelle, la méthode d'amortissement ou la valeur résiduelle selon la Norme comptable internationale du secteur public applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est reprise pour l'actif.
61. **Une perte de valeur comptabilisée au cours d'exercices antérieurs pour un actif doit faire l'objet d'une reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur de service recouvrable de l'actif depuis la comptabilisation de la dernière perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit, hormis les cas décrits au paragraphe 64, être augmentée à hauteur de sa valeur de service recouvrable. Cette augmentation se traduit par la reprise d'une perte de valeur.**
62. La présente Norme n'impose à une entité d'effectuer une estimation documentée de la valeur de service recouvrable que s'il existe un indice d'une reprise de perte de valeur. Le paragraphe 56 identifie les indices clés montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué.
63. Une reprise d'une perte de valeur reflète une augmentation de la valeur de service recouvrable estimée d'un actif, résultant soit de son utilisation soit de sa vente, depuis la date à laquelle l'entité a comptabilisé pour la dernière fois une perte de valeur pour cet actif. Au titre du paragraphe 72, une entité est tenue d'identifier le changement d'estimation qui conduit à l'augmentation de la valeur de service recouvrable. Des exemples de changements d'estimation incluent:
 - (a) Un changement de la base de la valeur de service recouvrable (autrement dit, la valeur de service recouvrable est-elle basée sur la juste valeur diminuée des coûts de vente ou sur la valeur d'utilité);
 - (b) Si la valeur de service recouvrable était fondée sur la valeur d'utilité, un changement d'estimation des composantes de la valeur d'utilité ou,

- (c) Si la valeur de service recouvrable était basée sur la juste valeur diminuée des coûts de vente, un changement d'estimation des composantes de la juste valeur diminuée des coûts de vente.
- 64. **La valeur comptable d'un actif augmentée par suite de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette d'amortissement) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.**
- 65. **Une reprise de perte de valeur d'un actif doit être comptabilisée immédiatement dans le solde.**
- 66. **Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices futurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à courir.**

Redésignation d'actifs

- 67. La redésignation d'actifs générateurs de trésorerie en actifs non générateurs de trésorerie ou d'actifs non générateurs de trésorerie en actifs générateurs de trésorerie ne doit intervenir que lorsqu'il y a une preuve évidente qu'une telle redésignation est appropriée. Une redésignation en elle-même ne déclenche pas nécessairement un test de dépréciation ou une reprise de perte de valeur. Au contraire, l'indice d'un test de dépréciation ou d'une reprise de perte de valeur provient, au minimum, des indices répertoriés applicables à l'actif après redésignation.

Informations à fournir

- 68. **Pour chaque catégorie d'actifs, l'entité doit fournir:**
 - (a) **Le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice et le(s) poste(s) de l'état de la performance financière dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont incluses.**
 - (b) **Le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice et le(s) poste(s) de l'état de la performance financière dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont reprises.**
- 69. Une catégorie d'actifs est un regroupement d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre des activités d'une entité.
- 70. Les informations imposées par le paragraphe 68 peuvent être présentées avec d'autres informations fournies pour la catégorie d'actifs. Par exemple, ces informations peuvent être incluses dans un rapprochement des valeurs comptables des immobilisations corporelles à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, comme imposé par IPSAS 17, « Immobilisations corporelles ».

71. **Une entité qui publie des informations sectorielles conformément à IPSAS 18, « Information sectorielle » doit présenter les informations suivantes pour chaque secteur concerné:**
- (a) **Le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice.**
 - (b) **Le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice.**
72. **Une entité doit présenter les informations suivantes pour chaque perte de valeur significative comptabilisée ou reprise au cours de l'exercice:**
- (a) **Les événements et les circonstances qui ont conduit à la comptabilisation ou à la reprise de la perte de valeur.**
 - (b) **Le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise.**
 - (c) **La nature de l'actif.**
 - (d) **Le secteur auquel l'actif appartient, si l'entité présente des informations sectorielles conformément à IPSAS 18.**
 - (e) **Si la valeur de service recouvrable est sa juste valeur diminuée des coûts de vente ou sa valeur d'utilité.**
 - (f) **Si la valeur de service recouvrable est la juste valeur diminuée des coûts de vente, la base utilisée pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de vente (par exemple: la juste valeur est-elle déterminée par référence à un marché actif).**
 - (g) **Si la valeur de service recouvrable est la valeur d'utilité, l'approche utilisée pour déterminer la valeur d'utilité.**
73. **Une entité doit fournir les informations suivantes pour le total des pertes de valeur et des reprises de pertes de valeur comptabilisées au cours de l'exercice, total pour lequel aucune information n'a été présentée conformément au paragraphe 72:**
- (a) **Les principales catégories d'actifs affectées par les pertes de valeurs (et les principales catégories d'actifs affectées par les reprises de pertes de valeur).**
 - (b) **Les principaux événements et circonstances qui ont conduit à la comptabilisation de ces pertes de valeur et reprises de pertes de valeur.**
74. **Une entité est encouragée à fournir les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur de service recouvrable des actifs pendant l'exercice.**

Dispositions transitoires

75. **La présente Norme doit être appliquée de manière prospective dès sa date d'application. Les pertes de valeur (reprises de pertes de valeur) résultant de l'application de la présente Norme comptable internationale du secteur public doivent être comptabilisées selon la présente Norme (c'est-à-dire dans le solde).**
76. Avant l'application de la présente Norme, les entités peuvent avoir appliqué des méthodes pour la comptabilisation et la reprise de pertes de valeur. L'application de la présente Norme peut entraîner un changement de méthode comptable. Il serait difficile de déterminer le montant des ajustements résultant de l'application rétrospective du changement de méthode comptable. Par conséquent, lors de l'application de la présente Norme, une entité n'applique pas le traitement de référence ou l'autre traitement autorisé pour d'autres changements de méthodes comptables de IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

Date d'entrée en vigueur

77. **Toute entité devra appliquer la présente Norme comptable internationale du secteur public aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour un exercice antérieur, elle devra l'indiquer.**
78. 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Annexe A

Indices de dépréciation - Exemples

La présente Annexe présente des exemples des indices de dépréciation analysés dans la Norme pour aider à en clarifier le sens. Elle ne fait pas partie des dispositions normatives.

Sources d'informations externes**(a) Disparition ou quasi-disparition de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif.**

L'actif continue à maintenir le même potentiel de service, mais la demande de ce service a disparu ou quasiment disparu. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent:

- (i) Une école fermée en raison d'un manque de demande de services scolaires, dû à la migration des populations vers d'autres régions. Il n'est pas anticipé que cette tendance démographique, qui affecte la demande de services scolaires, se renverse dans un avenir prévisible;
- (ii) Une école prévue pour 1 500 élèves compte à présent 150 inscrits – elle ne peut pas être fermée parce que l'autre école la plus proche est à 100 kilomètres. L'entité n'envisage pas une augmentation des inscriptions. À l'ouverture, l'école avait 1 400 élèves inscrits– l'entité aurait acquis une installation nettement plus petite si les prévisions d'inscription avaient porté sur 150 élèves. L'entité détermine que la demande a quasiment disparu et que la valeur de service recouvrable de l'école doit être comparée à sa valeur comptable;
- (iii) Une ligne ferroviaire fermée en raison d'une clientèle insuffisante (par exemple, la population d'une zone rurale a massivement migré en zone urbaine suite à plusieurs années successives de sécheresse, et ceux qui sont restés empruntent le bus, moins onéreux); et
- (iv) Un stade dont l'occupant principal ne renouvelle pas le contrat d'occupation avec comme conséquence la fermeture attendue du stade.

(b) Changements importants à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenus dans l'environnement technologique, juridique ou politique dans lequel l'entité opère.*Environnement technologique*

L'utilité d'un actif peut être réduite si la technologie a progressé et a produit d'autres produits qui fournissent un service meilleur ou plus efficace. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent:

- (i) Du matériel médical rarement ou jamais utilisé parce qu'une machine plus récente dotée d'une technologie plus avancée donne des résultats plus précis (correspondrait également à la proposition (a) ci-dessus);
- (ii) Un logiciel qui n'est plus suivi par le fournisseur externe à cause des progrès technologiques et l'entité ne dispose pas de personnel pour en assurer la maintenance; et
- (iii) Un matériel informatique devenu obsolète en raison du progrès technologique.

Environnement juridique ou politique

Le potentiel de service d'un actif peut être réduit à la suite du changement de la loi ou de la réglementation. Les exemples de dépréciations correspondant à cet indice incluent:

- (iv) Une automobile qui n'est pas conforme aux nouvelles normes d'émissions polluantes ou un avion qui n'est pas conforme aux nouvelles normes de bruit;
- (v) Une école qui ne peut plus être utilisée pour l'enseignement en raison de nouvelles règles de sécurité relatives aux matériaux ayant servi à sa construction ou à ses issues de secours; et
- (vi) Une unité de production d'eau potable qui ne peut plus être utilisée parce qu'elle n'est pas conforme aux nouvelles normes environnementales.

Sources d'informations internes

(c) **Existence d'indices de dégradation physique d'un actif.**

La dégradation physique aboutirait probablement à une incapacité de l'actif à fournir le niveau de service qu'il a été capable de fournir. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent:

- (i) Un bâtiment endommagé par un incendie, par une inondation ou par d'autres facteurs;
- (ii) Un bâtiment fermé suite à la détection de défauts dans sa structure;
- (iii) Des sections affaissées d'une chaussée surélevée, qui indiquent qu'elles devront être remplacées dans 15 ans au lieu des 30 ans de vie prévus à la conception;
- (iv) Un barrage dont le déversoir a été réduit à la suite du contrôle de sa structure;

- (v) Une usine de traitement d'eau dont la capacité a été réduite par l'obstruction d'une prise d'eau, obstruction dont la réparation n'est pas économiquement viable;
- (vi) Un pont sur lequel la charge de poids est réduite suite à la détection de défauts dans sa structure;
- (vii) Un navire de guerre endommagé dans une collision; et
- (viii) Un équipement endommagé qui ne peut plus être réparé ou dont la réparation n'est pas économiquement viable.

(d) **Changements importants à long terme avec un effet négatif sur l'entité, dans la mesure où l'actif est utilisé ou il est prévu de l'utiliser.**

L'actif conserve le même potentiel de service, mais les changements à long terme ont un effet négatif sur son niveau d'utilisation. Les exemples de circonstances dans lesquelles des actifs peuvent être dépréciés de cette manière incluent:

- (i) Un actif peut être déprécié s'il n'est pas utilisé dans la même mesure qu'au moment de sa mise en service, ou lorsque sa durée d'utilité prévue est inférieure à l'estimation initiale. Un exemple d'actif qui pourrait être identifié comme potentiellement en cours de dépréciation par cet indice est un ordinateur central sous-utilisé parce que beaucoup d'applications ont été converties ou développées pour opérer sur des serveurs ou sur des plateformes PC. Une baisse significative à long terme de la demande des services d'un actif peut se traduire par un changement à long terme du niveau d'utilisation de l'actif.
- (ii) L'actif peut être déprécié s'il n'est pas utilisé de la même manière qu'au moment de sa mise en service. Un exemple d'actif déprécié qui pourrait être identifié par cet indice est un bâtiment scolaire utilisé à des fins d'entreposage plutôt que d'enseignement.

(e) **Une décision d'arrêter la construction d'un actif avant qu'il ne soit achevé ou prêt à l'utilisation.**

Un actif qui ne sera pas achevé ne peut pas fournir le service envisagé. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent les cas où:

- (i) La construction a été arrêtée en raison d'une découverte archéologique ou d'une situation environnementale telle qu'un site de nidification pour une espèce menacée ou en voie de disparition; et
- (ii) La construction a été arrêtée à la suite d'une récession économique.

Les circonstances qui ont conduit à l'arrêt de la construction seront également examinées. Si la construction est différée, c'est-à-dire renvoyée à une date précise dans l'avenir, le projet pourrait toujours être considéré comme en cours de réalisation et non comme arrêté.

- (f) **Des indications provenant du système d'information interne montrent que la performance de service d'un actif est ou sera considérablement moins bonne que celle attendue.**

Des rapports internes peuvent indiquer qu'un actif n'atteint pas la performance attendue ou que sa performance se détériore avec le temps. Par exemple, un rapport de santé interne sur les opérations d'un centre de santé rural peut indiquer qu'un appareil à rayons X utilisé par le centre est déprécié parce que le coût de son entretien a largement dépassé celui budgété au départ.

Annexe B**Évaluation d'une perte de valeur - Exemples**

La présente annexe illustre l'application des dispositions normatives pour aider à en clarifier le sens. Elle ne fait pas partie des dispositions normatives. Les hypothèses considérées dans ces exemples servent uniquement d'illustrations et ne sont pas destinées à modifier ou à limiter les exigences de la Norme ou à indiquer l'adhésion de l'IPSASB aux situations ou aux méthodes illustrées. L'application des dispositions de la présente Norme peut nécessiter l'évaluation de faits et circonstances autres que ceux illustrés ici.

***Note:** Dans les exemples suivants, il est présumé que la juste valeur diminuée des coûts de vente soumise au test de dépréciation est inférieure à sa valeur d'utilité ou ne peut pas être déterminée, sauf indication contraire. En conséquence, la valeur de service recouvrable de l'actif est égale à sa valeur d'utilité. Dans ces exemples, la méthode utilisée est celle de l'amortissement linéaire.*

Exemple 1: Approche du coût de remplacement net d'amortissement

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans l'environnement technologique - Ordinateur central sous-utilisé

En 1999, la ville de Kermann a acheté un nouvel ordinateur central au prix de 10 millions UM². Kermann a estimé que la durée d'utilité de l'ordinateur serait de sept ans et qu'en moyenne 80 % de la capacité de l'unité centrale (CPU) serait utilisée par les divers départements. Une réserve de 20 % de temps de CPU excédentaire était prévue et nécessaire pour faire face au calendrier des travaux, afin de respecter les délais en période de pointe. Le taux d'utilisation a atteint 80 % au bout de quelques mois après l'acquisition, mais il a reculé à 20 % en 2003 parce que beaucoup d'applications des départements avaient été converties pour fonctionner sur les ordinateurs de bureau ou les serveurs. Un ordinateur est disponible sur le marché, au prix de 500 000 UM, et peut fournir le potentiel de service résiduel de l'ordinateur central en utilisant les autres applications.

Évaluation de la dépréciation

L'indice de dépréciation est le changement important à long terme survenu dans l'environnement technologique, qui a entraîné la conversion d'applications destinées à l'ordinateur central vers d'autres plateformes, et donc une réduction de l'utilisation de l'ordinateur central. (De même, on peut affirmer qu'une baisse considérable du niveau d'utilisation de l'ordinateur central indique une dépréciation.) La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement comme suit:

a	Coût d'acquisition, 1999	10 000 000
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 4 ÷ 7)	<u>5 714 286</u>
b	Valeur comptable, 2003	<u><u>4 285 714</u></u>
c	Coût de remplacement	500 000
	Cumul des amortissements (c × 4 ÷ 7)	<u>285 714</u>
d	Valeur de service recouvrable	<u><u>214 286</u></u>
	 Perte de valeur (b – d)	 <u><u>4 071 428</u></u>

² Dans ces exemples, les valeurs monétaires sont désignées par unités monétaire (UM).

Exemple 2: Approche du coût de remplacement net d'amortissement

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

En 1999, la ville de Kermann a acheté une licence de logiciel pour une application destinée à son nouvel ordinateur central au prix de 350 000 UM. Kermann a estimé que la durée d'utilité du logiciel serait de sept ans et qu'elle bénéficierait d'avantages économiques et d'un potentiel de service provenant du logiciel sur une base linéaire sur la durée d'utilité du logiciel. En 2003, l'utilisation de l'application a déjà baissé de 15 % par rapport à la demande anticipée au départ. Une licence d'un logiciel d'application pour remplacer le potentiel de service résiduel du logiciel d'application déprécié coûte 70 000 UM.

Évaluation de la dépréciation

L'indice de dépréciation est le changement technologique résultant de la perte de capacité de l'ordinateur central.

A	Coût d'acquisition, 1999	350 000
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 4 ÷ 7)	<u>200 000</u>
B	Valeur comptable, 2003	<u><u>150 000</u></u>
C	Coût de remplacement	70 000
	Cumul des amortissements (c × 4 ÷ 7)	<u>40 000</u>
D	Valeur de service recouvrable	<u><u>30 000</u></u>
	 Perte de valeur (b – d)	 <u><u>120 000</u></u>

Exemple 3: Approche du coût de remplacement net d'amortissement

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans le mode d'utilisation – École utilisée comme entrepôt

En 1997, le district scolaire de Lunden construisait un établissement d'enseignement primaire pour un coût de 10 millions UM. La durée d'utilité estimée de l'école est de cinquante ans. En 2003, l'école est fermée suite à la baisse inattendue des inscriptions dans le district, faisant suite à l'émigration des populations en raison de la faillite d'un important employeur de la région. L'école a été transformée en entrepôt et le district scolaire de Lunden n'envisage pas dans l'avenir d'augmentation des inscriptions qui permettrait la réouverture de l'école. Le coût de remplacement actuel par un entrepôt proposant la même capacité de stockage que l'école s'élève à 4,2 millions UM.

Évaluation de la dépréciation

Il existe un indice de dépréciation parce que le but pour lequel le bâtiment est utilisé a considérablement changé, d'un endroit destiné à dispenser un enseignement à des élèves à un entrepôt et il n'est pas prévu que cela change dans un avenir prévisible. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement comme suit:

a	Coût historique, 1997	10 000 000
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 6 ÷ 50)	1 200 000
b	Valeur comptable, 2003	8 800 000
c	Coût de remplacement par un entrepôt de même capacité	4 200 000
	Cumul des amortissements (c × 6 ÷ 50)	504 000
d	Valeur de service recouvrable	3 696 000
	Perte de valeur (b – d)	5 104 000

Exemple 4: Approche du coût de remplacement net d'amortissement

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans le degré d'utilisation – Ecole partiellement fermée en raison de la baisse des inscriptions

En 1983, le district scolaire de Lunden construisait un établissement scolaire pour un coût de 2,5 millions UM. L'entité a estimé que l'école serait utilisée pendant 40 ans. En 2003, les inscriptions ont reculé, passant de 1000 à 200 élèves suite à une émigration des populations due à la faillite d'un important employeur dans la région. La direction avait décidé de fermer les deux étages supérieurs du bâtiment à trois niveaux qui abrite l'école. Le district scolaire de Lutton n'envisage pas une augmentation des inscriptions dans l'avenir, qui permettrait la réouverture des étages supérieurs. Le coût de remplacement actuel de l'école à un étage est estimé à 1,3 million UM.

Évaluation de la dépréciation

Il existe un indice de dépréciation parce que le degré d'utilisation de l'école a changé, passant de trois niveaux à un niveau à la suite de la réduction du nombre d'élèves de 1000 à 200. La réduction du degré d'utilisation est significative et il est prévu que les inscriptions demeurent faibles dans un avenir prévisible. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement comme suit:

A	Coût d'acquisition, 1983	2 500 000
	Cumul des amortissements, 2003 ($a \times 20 \div 40$)	<u>1 250 000</u>
B	Valeur comptable, 2003	<u><u>1 250 000</u></u>
C	Coût de remplacement	1 300 000
	Cumul des amortissements ($c \times 20 \div 40$)	<u>650 000</u>
D	Valeur de service recouvrable	<u><u>650 000</u></u>
	Perte de valeur (b – d)	<u><u>600 000</u></u>

Exemple 5: Approche du coût de remise en état**Dégradation physique – Un bus scolaire est endommagé dans un accident de circulation**

En 1998, l'école primaire du district Nord a acheté un bus au prix de 200 000 UM pour permettre aux élèves d'un village voisin de faire gratuitement la navette vers l'école. L'école a estimé la durée d'utilité du bus à 10 ans. En 2003, le bus a été endommagé dans un accident de circulation; 40 000 UM étaient nécessaires pour le remettre en état d'utilisation. La remise en état n'affectera pas la durée d'utilité de l'actif. Le coût d'un nouveau bus pour fournir un service semblable s'élevait à 250 000 en 2003.

Évaluation de la dépréciation

Il existe un indice de dépréciation parce que le bus a subi une dégradation physique dans un accident de circulation. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remise en état comme suit:

A	Coût d'acquisition, 1998	200 000
	Cumul des amortissements, 2003 ($a \times 5 \div 10$)	100 000
B	Valeur comptable, 2003	100 000
C	Coût de remplacement	250 000
	Cumul des amortissements ($c \times 5 \div 10$)	125 000
D	Coût de remplacement net d'amortissement (sans dégradation)	125 000
	Moins: coût de remise en état	40 000
E	Valeur de service recouvrable	85 000
		<hr/>
	Perte de valeur (b – e)	15 000

Exemple 6: Approche du coût de remise en état**Dégradation physique - Bâtiment détruit par un incendie**

En 1984, la ville de Moorland a construit un immeuble de bureaux qui a coûté 50 millions UM. Il était prévu que l'immeuble servirait pendant 40 ans. En 2003, après 19 ans de service, un incendie a causé de graves dégâts dans sa structure. Pour des raisons de sécurité, l'immeuble est fermé et des réparations dont le coût s'élève à 35,5 millions UM doivent être effectuées dans sa structure pour le remettre en état. Le coût de remplacement pour un nouvel immeuble s'élève à 100 millions UM.

Évaluation de la dépréciation

Il existe un indice de dépréciation parce que l'immeuble a subi une dégradation physique due à l'incendie. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remise en état comme suit:

A	Coût d'acquisition, 1984	50 000 000
	Cumul des amortissements, 2003 ($a \times 19 \div 40$)	<u>23 750 000</u>
b	Valeur comptable, 2003	<u>26 250 000</u>
c	Coût de remplacement (d'un nouvel immeuble)	100 000 000
d	Cumul des amortissements ($c \times 19 \div 40$)	<u>47 500 000</u>
	Coût de remplacement net d'amortissement (sans dégradation)	52 500 000
	Moins: coût de remise en état	<u>35 500 000</u>
e	Valeur de service recouvrable	<u>17 000 000</u>
	Perte de valeur (b – e)	<u>9 250 000</u>

Exemple 7: Approche des unités de service**Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans le degré d'utilisation – Tour d'habitation partiellement inoccupée pour un avenir prévisible**

En 1988, le Conseil municipal d'Ornong a construit, dans le centre-ville, un immeuble de 20 niveaux qui lui a coûté 80 millions UM, destiné à l'usage du Conseil. Il était prévu que l'immeuble ait une durée d'utilité de 40 ans. En 2003, les réglementations nationales de sécurité ont imposé de laisser les 4 niveaux supérieurs de tours de grandes hauteurs d'habitation inoccupées pour un avenir prévisible. L'immeuble avait une juste valeur diminuée des coûts de vente de 45 millions UM, en 2003, après l'entrée en vigueur de la réglementation. Le coût de remplacement actuel d'un immeuble similaire de 20 niveaux s'élève à 85 millions UM.

Évaluation de la dépréciation

Il existe un indice de dépréciation parce que le degré d'utilisation de l'immeuble a changé de 20 à 16 niveaux à la suite de l'entrée en vigueur des nouvelles réglementations nationales de sécurité. La réduction du degré d'utilisation est significative et il est attendu que l'occupation de l'immeuble demeure réduite (16 niveaux) pour l'avenir. Une perte de valeur qui utilise l'approche des unités de service serait calculée comme suit:

a	Coût d'acquisition, 1988	80 000 000
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 15 ÷ 40)	<u>30 000 000</u>
b	Valeur comptable, 2003	<u><u>50 000 000</u></u>
c	Coût de remplacement (immeuble à 20 niveaux)	85 000 000
	Cumul des amortissements (c × 15 ÷ 40)	<u>31 875 000</u>
d	Coût de remplacement net d'amortissement avant ajustement pour les unités de service résiduelles	<u><u>53 125 000</u></u>
e	Valeur d'utilité de l'immeuble après l'entrée en vigueur de la réglementation	
	(d × 16 ÷ 20)	<u><u>42 500 000</u></u>
f	Juste valeur de l'immeuble diminuée des coûts de vente après l'entrée en vigueur de la réglementation	<u><u>45 000 000</u></u>
g	Coût recouvrable (le plus élevé de e et f)	<u><u>45 000 000</u></u>
	Perte de valeur (b – g)	<u><u>5 000 000</u></u>

Exemple 8: Approche des unités de service**Indices provenant du système d'information interne – Coût de fonctionnement plus élevé du matériel d'impression**

En 1998, le ministère de l'Éducation du pays X a acheté un matériel d'impression neuf au prix de 40 millions UM. Le ministère a estimé que la durée d'utilité de la machine serait de 40 millions de livres à imprimer en 10 ans, destinés aux élèves de l'école primaire. En 2003, il a été signalé qu'une des fonctions automatisées du matériel ne fonctionnait pas comme prévu, réduisant de 25 % le niveau de productivité annuelle du matériel au cours des 5 dernières années de durée d'utilité de l'actif. Le coût de remplacement par du matériel d'impression neuf s'élève à 45 millions UM en 2003.

Évaluation de la dépréciation

Il existe un indice de dépréciation provenant du système d'information interne, qui montrent que la performance du matériel d'impression est inférieure aux prévisions. Les circonstances donnent à penser que le recul du potentiel de service de l'actif est significatif et à long terme. Une perte de valeur qui utilise l'approche des unités de service est calculée comme suit:

a	Coût d'acquisition, 1998	40 000 000
	Cumul des amortissements ($a \times 5 \div 10$)	<u>20 000 000</u>
b	Valeur comptable, 2003	<u>20 000 000</u>
c	Coût de remplacement	45 000 000
	Cumul des amortissements ($c \times 5 \div 10$)	<u>22 500 000</u>
d	Coût de remplacement net d'amortissement avant ajustement pour les unités de service résiduelles	<u>22 500 000</u>
e	Valeur de service recouvrable ($d \times 75 \%$)	<u>16 875 000</u>
	Perte de valeur (b – e)	<u>3 125 000</u>

Base des Conclusions

La présente annexe donne les raisons pour lesquelles l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) soutient ou rejette certaines solutions relatives à la comptabilisation de la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie. Elle identifie également les circonstances dans lesquelles les dispositions de la présente IPSAS s'écartent des dispositions de IAS 36 et donne les raisons de ces écarts. La présente annexe ne fait pas partie des dispositions normatives.

Introduction

- C1. Les Normes comptables internationales du secteur public selon la méthode de la comptabilité d'exercice sont fondées sur les normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) dans la mesure où les dispositions de ces Normes sont applicables au secteur public. Les dispositions de la présente Norme ont été élaborées conformément à cette méthode. IAS 36 Dépréciation d'actifs impose aux entités de déterminer la valeur recouvrable d'un actif s'il existe des indices que l'actif a perdu de la valeur. La valeur recouvrable d'un actif est définie comme la valeur la plus élevée entre la valeur d'utilité et la juste valeur diminuée des coûts de vente de l'actif. La présente Norme contient une définition similaire.
- C2. IAS 36 s'applique aux actifs générateurs de trésorerie et aux unités génératrices de trésorerie alors que la présente Norme s'applique aux actifs individuels non générateurs de trésorerie. Ceci se traduit par un certain nombre de différences entre les deux Normes. Les principales différences sont les suivantes:
- (a) la méthode d'évaluation de la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie selon la présente Norme est différente de celle appliquée à un actif générateur de trésorerie selon IAS 36;
 - (b) la présente Norme n'impose pas aux entités d'appliquer un test de dépréciation aux immobilisations corporelles comptabilisées à un montant réévalué; et
 - (c) la présente Norme ne prend pas en compte « une diminution de la valeur de marché d'un actif significativement plus importante que celle attendue et résultant du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif » comme indice minimum de dépréciation. Cet indice est retenu comme un indice supplémentaire de l'existence d'une dépréciation.

Les motivations qui ont poussé l'IPSASB à s'écarter des dispositions de IAS 36 sont expliquées dans les paragraphes ci-dessous.

- C3. Un appel à commentaire (Invitation To Comment – ITC) Dépréciation d'actifs publié en 2000 proposait pour la comptabilisation des actifs des entités du secteur public une approche qui appliquait IAS 36 dans la mesure où cela était approprié. ED 23 Dépréciation d'actifs a été élaboré après examen des réactions à l'appel à commentaires et publié en 2003. La présente Norme a été élaborée après examen des réactions à ED 23.

Actifs générateurs de trésorerie

- C4. IAS 36 impose à l'entité de déterminer la valeur d'utilité comme étant la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif, ou des unités génératrices de trésorerie, et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. Le potentiel de service d'actifs générateurs de trésorerie est reflété par leur capacité à générer des flux de trésorerie futurs. Les dispositions de IAS 36 sont applicables aux actifs générateurs de trésorerie détenus par les entités du secteur public. La présente Norme impose aux entités d'appliquer IAS 36 dans la comptabilisation de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie dans le secteur public.

Actifs non générateurs de trésorerie

- C5. Lors de l'examen des principes sur lesquels repose un concept de valeur d'utilité applicable aux actifs non générateurs de trésorerie, l'IPSASB a décidé que la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie doit être évaluée par référence à la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif. Cela reproduit l'approche prise par IAS 36.

Détermination de la valeur d'utilité

- C6. La détermination de la valeur d'utilité (valeur actuelle du potentiel de service résiduel) d'un actif non générateur de trésorerie peut s'effectuer de plusieurs façons. L'une de ces approches, qui reproduit celle de IAS 36, implique l'estimation et l'actualisation des entrées de trésorerie qui auraient été enregistrées si l'entité avait vendu ses services ou autres productions sur le marché. Toutefois, l'IPSASB estime qu'il est improbable que cette approche puisse être utilisée dans la pratique en raison de la complexité de la détermination des prix appropriés auxquels il faut évaluer le service ou les autres unités produites et de l'estimation du taux d'actualisation approprié.
- C7. D'autres approches reflètent une détermination implicite de la valeur d'utilité. En l'occurrence, l'IPSASB a examiné l'approche de la valeur de marché ainsi que les approches qui évaluent le coût de remplacement net d'amortissement et qui prennent en compte le coût de remise en état et les unités de service.

Approche de la valeur de marche

- C8. Selon cette approche, lorsqu'il existe un marché actif pour l'actif, la valeur d'utilité de l'actif non générateur de trésorerie est évaluée à la valeur de

marché observable de l'actif. Lorsqu'il n'existe pas de marché actif disponible pour l'actif, l'entité utilise le meilleur indice de marché disponible du prix auquel un actif pourrait être échangé entre deux parties bien informées et consentantes agissant dans des conditions de concurrence normale, en considérant l'utilisation la plus élevée et la meilleure de l'actif pour laquelle les intervenants sur le marché seraient prêts à payer dans ces circonstances. L'IPSASB a souligné que l'utilisation de la valeur de marché observable comme approximation de la valeur d'utilité était superflue puisque la valeur de marché ne différerait de la juste valeur diminuée des coûts de vente (l'autre volet de l'estimation de la valeur de service recouvrable) de l'actif que par le montant des coûts de sortie. En conséquence, la valeur de marché serait efficacement déterminée par le recours à la juste valeur diminuée des coûts de vente de la valeur de service recouvrable.

Approche du coût de remplacement net d'amortissement

- C9. Selon cette approche, la valeur d'utilité de l'actif est déterminée au plus bas du coût auquel le potentiel de service brut contenu dans l'actif pourrait être obtenu dans le cadre d'une activité normale diminuée de la valeur potentielle de service déjà consommée. Cette approche suppose que l'entité remplace le potentiel de service résiduel de l'actif si elle en est privée. Un actif peut être remplacé soit par reproduction (dans le cas d'actifs spécialisés) ou par remplacement de son potentiel de service brut. Par conséquent, la valeur d'utilité est évaluée au plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement de l'actif, diminué de l'amortissement cumulé calculé d'après ce coût, pour refléter le potentiel de service déjà consommé ou arrivé à expiration de l'actif.

Approche du coût de remise en état

- C10. Cette approche est habituellement utilisée lorsque les pertes de valeur découlent d'un dommage. Selon cette approche, la valeur d'utilité de l'actif est déterminée en soustrayant le coût de remise en état de l'actif du coût de remplacement net d'amortissement ou du coût de reproduction de l'actif avant sa dépréciation.

Approche des unités de service

- C11. Cette approche détermine la valeur d'utilité de l'actif en réduisant le coût de remplacement ou de reproduction net d'amortissement de l'actif avant la dépréciation de manière à se conformer au nombre réduit d'unités de service attendues de l'actif dans son état déprécié.

Approches adoptées

- C12. L'IPSASB a décidé que la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie sera évaluée au moyen des approches du coût de remplacement net

d'amortissement, du coût de remise en état ou des unités de service, citées plus haut, selon ce qui sera approprié.

Autres actifs

C13. IAS 36 contient des dispositions spécifiques pour tester la dépréciation d'immobilisations incorporelles et pour comptabiliser et évaluer les pertes de valeur liées aux immobilisations incorporelles. Ces dispositions complètent celles de IAS 38 Immobilisations incorporelles. L'IPSASB n'a pas publié d'IPSAS sur les immobilisations incorporelles et n'a donc pas étudié la question de l'applicabilité aux immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie, dans le secteur public, des dispositions de IAS 36 en matière de dépréciation. Les immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie ne sont pas exclues du champ d'application de la présente Norme. Par conséquent, la présente Norme s'applique à ces actifs. Les immobilisations incorporelles du secteur public telles que celles qui reflètent la capacité de l'entité à délivrer des licences peuvent survenir dans un contexte générateur de trésorerie. D'autres immobilisations incorporelles peuvent survenir dans un contexte non générateur de trésorerie et doivent être soumises à des tests de dépréciation selon les dispositions de la présente Norme.

Groupe d'actifs et actifs de support

C14. Selon IAS 36, lorsqu'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable d'un actif pris individuellement, l'entité doit déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie de l'actif (UGT). Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. L'IPSASB a pris en compte le concept d'unité génératrice de services dans un contexte non générateur de trésorerie. Il a souligné que puisque les dispositions de la présente Norme sont appliquées aux actifs individuels, l'adoption d'un tel concept par analogie au concept des UGT de IAS 36 n'est pas nécessaire parce qu'il est possible d'identifier le potentiel de service des actifs individuels. En outre, son adoption introduirait des complexités excessives dans la comptabilisation de la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie.

C15. Selon IAS 36, les actifs autres que le goodwill qui contribuent aux flux de trésorerie futurs de deux UGT ou plus sont considérés comme des « actifs de support ». Dans un contexte générateur de trésorerie, puisque les actifs de support ne génèrent pas d'entrées de trésorerie distinctes, la dépréciation des actifs de support est traitée comme faisant partie de la dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle les actifs de support appartiennent. L'IPSASB a relevé que dans un contexte non générateur de trésorerie, le concept d'unité génératrice de service ne se justifie pas comme indiqué au paragraphe C14 ci-dessus. L'IPSASB a par ailleurs relevé que de tels actifs

font souvent partie intégrante de la fonction de prestation de services et que leur dépréciation doit être traitée comme pour tout autre actif non générateur de trésorerie de l'entité.

Immobilisations corporelles

- C16. La présente Norme ne requiert pas l'application d'un test de dépréciation pour des actifs non générateurs de trésorerie comptabilisés à leur montant réévalué dans le cadre de l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, « Immobilisations corporelles ». L'IPSASB estime que selon l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, les actifs doivent être réévalués avec une régularité suffisante pour s'assurer qu'ils sont comptabilisés à un montant qui ne diffère pas de façon significative de leur juste valeur à la date de reporting; en outre, toute dépréciation doit être prise en compte dans l'évaluation. Par conséquent toute différence entre la valeur comptable de l'actif et sa juste valeur diminuée des coûts de vente constituera les coûts de sortie. L'IPSASB estime que dans la plupart de cas, ces différences ne seront pas significatives et que d'un point de vue pratique, il n'est pas nécessaire d'évaluer la valeur de service recouvrable d'un actif et de comptabiliser une perte de valeur pour les coûts de sortie d'un actif non générateur de trésorerie.
- C17. Contrairement à la présente Norme, IAS 36 impose aux entités d'effectuer un test de dépréciation pour les immobilisations corporelles réévaluées après leur réévaluation. La logique de cette différence s'explique par référence aux facteurs exposés aux paragraphes C18 et C19 ci-dessous.
- C18. Premièrement, plusieurs méthodes existent pour déterminer la valeur de service recouvrable selon la présente Norme et pour déterminer la valeur recouvrable selon IAS 36. La « valeur de service recouvrable » est définie dans la présente Norme comme étant « la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité ». Selon la présente Norme, une entité détermine la valeur d'utilité d'un actif en déterminant le coût actuel de remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif. Le coût actuel de remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminé en utilisant l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ainsi que les approches appelées approche du coût de remise en état et approche des unités de service. Ces approches peuvent également être adoptées pour évaluer la juste valeur selon IPSAS 17 – par conséquent, la valeur d'utilité est une évaluation de la juste valeur. IAS 36 définit « la valeur recouvrable » comme étant « la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité ». La valeur d'utilité selon IAS 36 est déterminée en utilisant la valeur actuelle des flux de trésorerie attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa sortie finale. IAS 36 établit que la valeur d'utilité peut être différente de la juste valeur de l'actif.

- C19. Deuxièmement, la disposition de IAS 36 qui impose de combiner les actifs non générateurs de trésorerie aux actifs générateurs d'actifs afin de constituer une unité génératrice de trésorerie n'est pas reprise dans la présente Norme. Selon IAS 36, lorsqu'un actif ne produit pas d'entrée de trésorerie, il est combiné à d'autres actifs afin de constituer une unité génératrice de trésorerie dont la valeur d'utilité est alors évaluée. La somme des justes valeurs des actifs qui composent une unité génératrice de trésorerie peut être différente de la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie.
- C20. La présente Norme impose de traiter la dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie selon IAS 36. IAS 36 s'applique aux immobilisations corporelles comptabilisées à leur montant réévalué. En conséquence, la présente Norme ne dispense pas d'un test de dépréciation les immobilisations corporelles génératrices de trésorerie comptabilisées à un montant réévalué.

Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie détenus par des entreprises publiques

- C21. La présente Norme impose que la dépréciation de tous les actifs détenus par les entreprises publiques soit comptabilisée selon IAS 36. Les entreprises publiques sont des entités à but lucratif et leurs actifs sont essentiellement des actifs générateurs de trésorerie. La *Préface aux Normes internationales d'information financière (IFRS)* stipule clairement que les Normes IASB doivent être appliquées par des entités à but lucratif. Les entreprises publiques sont des entités à but lucratif; elles sont par conséquent tenues de se conformer aux IFRS et aux Normes comptables internationales (IAS). Les Normes comptables internationales du secteur public prévoient de manière explicite que les IFRS s'appliquent aux entreprises publiques. En conséquence, les actifs non générateurs de trésorerie doivent être correctement groupés avec les actifs générateurs de trésorerie des entreprises publiques pour constituer une unité génératrice de trésorerie soumise à un test de dépréciation selon IAS 36.

Indices de dépréciation- Changements de la valeur de marché

- C22. IAS 36 prévoit comme indice minimal de dépréciation le fait que « la valeur de marché d'un actif ait diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif. » L'IPSASB a intégré cet aspect comme une indication supplémentaire de dépréciation et non comme une indication minimale de dépréciation. L'IPSASB estime que ces changements de valeur de marché ne sont pas nécessairement un indice que l'actif non générateur de trésorerie soit déprécié. Cela tient au fait que les actifs non générateurs de trésorerie sont détenus pour des raisons autres que pour générer une rentabilité commerciale. Par conséquent, un changement de la valeur de marché peut ne pas refléter un changement dans le montant que l'entité s'attend à recouvrer au titre de services par l'utilisation continue de l'actif.

Reprise de perte de valeur

- C23. Le paragraphe 56(a) mentionne « une résurgence de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif » comme indice minimal de reprise de dépréciation tandis que le paragraphe 58 (b) mentionne « une hausse sensible à long terme de la demande ou besoin exprimés pour les services fournis par l'actif » comme indice supplémentaire d'une éventuelle reprise de la dépréciation. La formulation de ces deux indices est similaire, mais ils se distinguent par le fait que le paragraphe 56 (a) évoque une résurgence de la demande qui avait diminué en entraînant ainsi la comptabilisation d'une perte de valeur. Le paragraphe 58 (b) évoque une demande nouvelle, et peut ne pas être lié à la cause pour laquelle une perte de valeur a été comptabilisée pour l'actif.
- C24. Le paragraphe 58 (a) évoque « une hausse sensible de la valeur de marché de l'actif » comme indice supplémentaire de la reprise de la dépréciation. Cette situation ne reflète pas l'indication de dépréciation du paragraphe 23 (a) qui impose que la valeur de marché ait diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale. Cette différence signifie que l'augmentation de la valeur de marché peut être planifiée ou non.
- C25. Le paragraphe 23 (c) mentionne « l'existence d'indices de dégradation physique d'un actif » comme un indice minimal de dépréciation. Le paragraphe 56 ne mentionne pas d'indice de reprise de la dépréciation qui reflète cette indication de dépréciation. L'IPSASB n'a pas intégré « la réparation d'un actif » comme un indice de reprise étant donné que IPSAS 17 impose aux entités d'ajouter les dépenses ultérieures à la valeur comptable d'une immobilisation corporelle lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service futurs sur la durée d'utilité totale de l'actif, supérieurs au dernier niveau de performance défini pour l'actif existant iront à l'entité. Cette disposition s'applique également à un immeuble de placement évalué en appliquant le modèle du coût selon IPSAS 16, « Immeubles de placement ». L'IPSASB estime que ces dispositions nient le besoin d'un indice de reprise de la dépréciation qui reflète une dégradation physique d'une dépréciation. L'IPSASB a également souligné que les coûts de remise en état d'un dommage ne constitue pas un changement dans l'estimation de la valeur de service recouvrable d'un actif après dépréciation tel que spécifié dans le paragraphe 61 de la présente Norme.

Comparaison avec IAS 36 (2004)

La présente Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 21, « Dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie » traite de la dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie dans le secteur public. Les différences majeures entre IPSAS 21 et la Norme comptable internationale IAS 36 (2004) « Dépréciation des actifs » sont les suivantes :

- IPSAS 21 traite de la dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie des entités du secteur public tandis que IAS 36 traite de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie des entités à but lucratif. IPSAS 21 impose néanmoins de comptabiliser la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie des entités du secteur public selon IAS 36.
- IPSAS 21 ne s'applique pas aux actifs non générateurs de trésorerie qui sont comptabilisés pour les montants réévalués à la date de reporting conformément à l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, « Immobilisations corporelles ». IAS 36 n'exclut pas de son champ les immobilisations corporelles génératrices de trésorerie, réévaluées à la date de reporting.
- La méthode d'évaluation de la valeur d'un actif non générateur de trésorerie utilisée selon IPSAS 21 est différente de celle qui s'applique à un actif générateur de trésorerie selon IAS 36. IPSAS 21 mesure la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie comme étant la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif selon plusieurs approches. IAS 36 détermine la valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie comme la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs de cet actif.
- IPSAS 21 n'intègre pas un changement de la valeur du marché de l'actif comme constituant un indice « manifeste » de dépréciation. Une diminution sensible et inattendue de la valeur du marché apparaît en caractères gras dans le cadre de IAS 36 dans le cadre de l'ensemble minimal d'indices de dépréciation tandis que IPSAS 21 le mentionne dans les commentaires.
- IPSAS 21 mentionne une décision d'arrêter la construction d'un actif avant son achèvement comme un indice manifeste de dépréciation, et la reprise de la construction de l'actif comme un indice de reprise de la perte de valeur. Il n'y a aucun équivalent à cela dans IAS 36.
- Le champ d'application de IAS 36 exclut certaines catégories d'actifs qui ne sont pas exclues du champ d'application de IPSAS 21. Ces exclusions sont liées aux catégories d'actifs qui font l'objet d'exigences de dépréciation spécifiques selon d'autres IFRS. Elles n'ont pas été exclues de IPSAS 21 parce qu'il n'existe pas d'équivalent IPSAS. Ces exclusions comprennent des actifs biologiques liés à l'activité agricole, des actifs et passifs d'impôt différé, des coûts d'acquisition différés et des immobilisations incorporelles provenant des droits contractuels d'un assureur dans le cadre de contrats d'assurance qui relèvent du champ

d'application de IFRS 4 « Contrats d'assurance » et d'actifs non courants (ou de groupes de sortie) classés comme étant détenus pour la vente selon IFRS 5, « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées ».

- IPSAS 21 traite de la dépréciation des actifs considérés individuellement. Il n'existe pas d'équivalent dans IPSAS 21 pour une unité génératrice de trésorerie telle que définie par IAS 36.
- IPSAS 21 traite les « actifs de support » de la même manière que les autres actifs non générateurs de trésorerie tandis que IAS 36 les traite comme faisant partie des unités génératrices de trésorerie correspondantes.
- Dans certains cas, IPSAS 21 utilise une terminologie différente de celle de IAS 36. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits », « valeur de service recouvrable », « état de la performance financière » et « état de la situation financière » dans IPSAS 21. Les termes équivalents de IAS 36 sont « ressources », « valeur recouvrable », « compte de résultat » et « bilan ».