



**GUIDE D'APPLICATION DE L'AAAG RELATIF À LA
NORME IPSAS 26 : DÉPRÉCIATION DES ACTIFS
GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE**

GUIDE D'APPLICATION DE L'AAAG RELATIF À LA NORME IPSAS 26 : DÉPRÉCIATION DES ACTIFS GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

Guide simplifié à l'intention des pays membres mettant en œuvre la norme IPSAS

26

Objectif des présentes directives d'application

Ces lignes directrices traduisent la norme IPSAS 26 en recommandations pratiques en matière de comptabilité du secteur public. Elles expliquent comment les entités doivent identifier les actifs générateurs de trésorerie et les unités génératrices de trésorerie, évaluer les indicateurs de dépréciation, déterminer la valeur recouvrable, comptabiliser les pertes de valeur, reprendre les pertes de valeur le cas échéant, présenter les effets de la dépréciation et établir les informations à fournir, à l'aide d'exemples illustratifs, de points de décision pratiques, d'écritures comptables et de conseils en matière d'informations à fournir.

Document	Guide d'application de l'AAAG sur la norme IPSAS 26 – Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie
Préparé pour	Les entités du secteur public et les professionnels mettant en œuvre la norme IPSAS 26 dans les pays membres de l'AAAG
Base	IPSAS 26 « Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie », présentée sous forme de guide d'application simplifié
Version	1.0
Date	juillet 2026

Contrôle des versions

Version	Motif de l'introduction ou de la modification	Approuvé par	Date de publication	Date d'entrée en vigueur
1.0	Premières directives de l'AAAG relatives à l'application de la norme IPSAS 26	Conseil d'administration	Juillet 2026	Tel qu'approuvé

Autorité de la norme

Les présentes lignes directrices fournissent des conseils d'application simplifiés de la norme IPSAS 26 afin d'assurer une mise en œuvre cohérente dans le secteur public. Elles ne se substituent pas à la norme IPSAS 26. En cas de conflit entre ces lignes directrices et une disposition de la norme, la norme IPSAS 26 et le cadre juridique applicable prévaudront. Elles doivent donc être lues conjointement avec la norme IPSAS 26, la législation applicable en matière de finances publiques, les règles de la fonction publique, la législation sur les retraites et les directives nationales approuvées en matière de gestion financière.

Les lignes directrices d'application constituent un document de référence explicatif sans caractère contraignant destiné à la mise en œuvre par les pays membres. Elles favorisent une interprétation et une application cohérentes de la norme IPSAS 26 et ne sont pas présentées comme un modèle de politique ou un manuel comptable local.

Table des matières

Section	Champ d'application
1.0 Introduction	Objectif, champ d'application et mode d'emploi des lignes directrices
2.0 Comprendre les actifs générateurs de trésorerie	Principe fondamental, définitions et application au secteur public
3.0 Champ d'application et cadre décisionnel de classification	Actifs concernés, actifs exclus et classification avant le test
4.0 Identification des actifs susceptibles de subir une perte de valeur	Examen annuel de la dépréciation et indicateurs de dépréciation
5.0 Vérification de la dépréciation et processus de test de dépréciation	Procédure pratique permettant de déterminer quand une évaluation est nécessaire
6.0 Évaluation de la valeur recouvrable	Juste valeur diminuée des coûts de cession et valeur d'utilité
7.0 Valeur d'utilité et évaluation des flux de trésorerie actualisés	Flux de trésorerie futurs, hypothèses, budgets et taux d'actualisation
8.0 Unités génératrices de trésorerie	Identification des unités génératrices de trésorerie, valeur comptable et répartition de la dépréciation
9.0 Comptabilisation et évaluation des pertes de valeur	Écritures comptables, présentation et incidence sur l'amortissement
10.0 Reprise des pertes de valeur	Reprises au niveau des actifs individuels et des UGP
11.0 Reclassement des actifs	Transferts entre les catégories « génératrices de trésorerie » et « non génératrices de trésorerie »
12.0 Présentation et informations à fournir	Informations à fournir dans les états financiers et exemples de libellé des notes

Section	Champ d'application
13.0 Contrôles, documentation et procédures de fin d'exercice	Documents de travail, gouvernance et piste d'audit
14.0 Exemples chiffrés	Calculs pratiques et écritures comptables
15.0 Foire aux questions	Questions et réponses relatives à la mise en œuvre
16.0 Liste de contrôle de mise en œuvre	Liste de contrôle pratique de fin d'exercice pour les entités du secteur public
17.0 Références	Normes sources et références IPSAS associées

1.0 Introduction

1.1 L'IPSAS 26 dans la pratique comptable du secteur public

Les présentes directives d'application fournissent des orientations comptables pratiques concernant la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie. Elles sont conçues pour aider les entités du secteur public à appliquer la norme IPSAS 26 de manière simplifiée et cohérente, sans pour autant s'écarter des exigences comptables fondamentales de la norme. Ces directives sont destinées aux pays membres qui établissent des états financiers conformes aux normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice, afin de :

- a) acquérir une compréhension opérationnelle des principes de la norme IPSAS 26 ;
- b) déterminer si un actif entre dans le champ d'application de la norme pertinente en matière de dépréciation avant de procéder à un test de dépréciation ;
- c) Appliquer des procédures cohérentes pour l'examen, l'évaluation, la comptabilisation, la reprise et la publication des informations relatives à la dépréciation.
- d) préparer des documents de travail prêts pour l'audit, des jugements comptables et des informations destinées aux états financiers ;
- e) Faciliter la transition d'une comptabilité de caisse ou d'une comptabilité de caisse modifiée vers une comptabilité d'exercice pour les actifs du secteur public.

1.2 Objectif des orientations

L'objectif de ces orientations est de favoriser une comptabilisation précise et cohérente de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie. Un état de la situation financière ne doit pas présenter un actif générateur de trésorerie ou une unité génératrice de trésorerie à une valeur supérieure à la valeur recouvrable par l'utilisation ou la cession. Lorsque la valeur comptable ne peut être justifiée par la valeur recouvrable, une perte de valeur est comptabilisée.

Principe fondamental de la norme IPSAS 26 en termes simples

Un actif générateur de trésorerie est détenu principalement dans le but de générer un rendement commercial. Si la valeur comptable de l'actif ou de l'unité génératrice de trésorerie dépasse le montant recouvrable par la vente ou les flux de trésorerie futurs liés à son utilisation, la valeur comptable est ramenée au montant recouvrable et la réduction qui en résulte est comptabilisée en tant que perte de valeur.

Les entités doivent appliquer ces orientations parallèlement à leurs politiques approuvées en matière de comptabilisation et d'évaluation des actifs.

2.0 Comprendre les actifs générateurs de trésorerie

2.1 Définition d'un actif générateur de trésorerie

Un actif générateur de trésorerie est un actif détenu principalement pour générer un rendement commercial, plutôt que dans le but principal de fournir des biens, des services ou une capacité réglementaire. Cet objectif existe lorsque l'entité a l'intention de générer des entrées de trésorerie positives et de réaliser un rendement reflétant le risque lié à la détention de l'actif. Un actif peut rester générateur de trésorerie même s'il n'atteint pas le rendement attendu au cours d'une période de reporting donnée.

Les actifs générateurs de trésorerie sont moins courants dans les ministères centraux que les actifs non générateurs de trésorerie. Ils peuvent toutefois exister au sein d'entités du secteur public qui exploitent des services commerciaux, des installations de location, des unités commerciales payantes, des services publics détenus par l'État, des laboratoires commerciaux, des ports, des parkings ou d'autres activités gérées dans le but d'obtenir un rendement commercial. L'évaluation porte sur l'objectif principal de la détention de l'actif, et non pas simplement sur le fait de percevoir ou non des flux de trésorerie.

2.2 Signification de la dépréciation

La dépréciation est une perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service allant au-delà de la consommation systématique normale comptabilisée par le biais de l'amortissement. Pour un actif générateur de trésorerie, la dépréciation est évaluée en comparant la valeur comptable à la valeur recouvrable. La valeur recouvrable correspond à la plus élevée des deux valeurs suivantes : la juste valeur diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité. La valeur d'utilité est dérivée des flux de trésorerie futurs attendus résultant de l'utilisation continue et de la cession finale de l'actif, actualisés à un taux approprié.

Terme	Signification appliquée dans la norme IPSAS 26
Valeur comptable	Montant auquel l'actif est comptabilisé après déduction des amortissements cumulés et des pertes de valeur cumulées.
Valeur recouvrable	Le montant le plus élevé entre la juste valeur diminuée des coûts de cession et la valeur d'utilité.
Juste valeur diminuée des coûts de cession	Montant pouvant être obtenu de la vente de l'actif dans le cadre d'une transaction ordinaire, déduction faite des coûts de cession directement attribuables.
Valeur d'utilité	La valeur actuelle des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession finale.
Unité génératrice de trésorerie	Le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie provenant d'autres actifs ou groupes d'actifs.
Perte de valeur	Montant de l'excédent de la valeur comptable de l'actif ou de l'unité génératrice de trésorerie par rapport à sa valeur recouvrable.

2.3 Relation entre l'IPSAS 26 et l'IPSAS 21

La norme IPSAS 26 s'applique aux actifs générateurs de trésorerie, tandis que la norme IPSAS 21 s'applique aux actifs non générateurs de trésorerie. Avant de procéder à un test de dépréciation, l'entité doit déterminer quelle norme s'applique. Dans l'information financière du secteur public, cette distinction est importante car les actifs générateurs de trésorerie sont évalués par référence à la valeur recouvrable fondée sur les flux de trésorerie commerciaux, tandis que les actifs non générateurs de trésorerie sont évalués par référence à la valeur recouvrable des services.

3.0 Cadre de décision relatif au champ d'application et à la classification

3.1 Actifs entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 26

La norme IPSAS 26 s'applique aux entités du secteur public qui utilisent la comptabilité d'exercice pour comptabiliser la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie. Dans la pratique, cette norme s'applique généralement aux immobilisations corporelles génératrices de trésorerie évaluées selon le modèle du coût et aux immobilisations incorporelles génératrices de trésorerie évaluées selon le modèle du coût. Elle s'applique également aux unités génératrices de trésorerie lorsqu'un actif individuel ne génère pas de flux de trésorerie entrant qui soient largement indépendants d'autres actifs ou groupes d'actifs. Les participations dans des entités contrôlées, des entreprises associées et des coentreprises sont traitées conformément à la norme IPSAS 26 lorsqu'elles sont de nature génératrice de trésorerie, et conformément à la norme IPSAS 21 lorsqu'elles ne le sont pas.

3.2 Actifs hors du champ d'application de la norme IPSAS 26

La norme IPSAS 26 ne s'applique pas lorsque une autre norme IPSAS contient des dispositions spécifiques en matière de dépréciation ou d'évaluation, telles que celles relatives aux stocks, aux actifs financiers, aux immeubles de placement, aux actifs biologiques et aux actifs évalués à leur juste valeur.

Actif ou élément	Raison pour laquelle la norme IPSAS 26 ne s'applique pas
Stocks	Les stocks font l'objet d'un test de dépréciation et d'une dépréciation conformément à la norme relative aux stocks.
Actifs financiers	Les normes relatives aux instruments financiers contiennent leurs propres dispositions en matière de dépréciation.

Actif ou élément	Raison pour laquelle la norme IPSAS 26 ne s'applique pas
Immeubles de placement évalués à leur juste valeur	L'évaluation à la juste valeur permet de refléter les variations de valeur conformément à la norme applicable aux immeubles de placement.
Immobilisations corporelles génératrices de trésorerie comptabilisées à leur valeur réévaluée ou à leur valeur actuelle	Le modèle de réévaluation reflète les variations de valeur par le biais du processus d'évaluation. Conformément à la norme IPSAS 26, qui s'applique après les dispositions de la norme IPSAS 45 relatives à la réévaluation ou à la valeur actuelle, la dépréciation est traitée comme une diminution de réévaluation le cas échéant.
Actifs d'impôts différés	Les exigences comptables relatives aux impôts différés sont régies par la norme nationale ou internationale applicable.
Actifs découlant des avantages du personnel	Les normes relatives aux avantages du personnel contiennent leurs propres dispositions comptables.
Immobilisations incorporelles génératrices de trésorerie comptabilisées à leur valeur réévaluée	Une réévaluation régulière devrait refléter les effets de la dépréciation.
Goodwill acquis lors d'une acquisition	La dépréciation du goodwill est traitée par les normes internationales ou nationales applicables.
Actifs biologiques évalués à leur juste valeur diminuée des coûts de vente	Les normes agricoles contiennent des exigences spécifiques en matière d'évaluation.

Actif ou élément	Raison pour laquelle la norme IPSAS 26 ne s'applique pas
Actifs non courants ou groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente	Les exigences d'évaluation applicables aux actifs détenus en vue de la vente s'appliquent.
Autres actifs soumis à des règles de dépréciation prévues par une autre norme	La norme spécifique traitant de cet actif est appliquée.

3.3 Cadre décisionnel de classification

Question	Point de décision	Résultat
L'actif est-il détenu dans le but de générer un rendement commercial ?	Évaluer le mandat, la politique de tarification, le plan d'affaires, les objectifs de chiffre d'affaires, les attentes en matière de risque et de rendement, ainsi que les rapports de gestion.	Si oui, la norme IPSAS 26 s'applique.
Les recettes sont-elles accessoires ou servent-elles uniquement à couvrir les coûts ?	Déterminez si les redevances sont accessoires à la prestation de services ou si elles servent simplement à récupérer une partie des coûts.	Si oui, l'actif ne génère généralement pas de flux de trésorerie et la norme IPSAS 21 s'applique.
L'actif génère-t-il des entrées de trésorerie indépendantes ?	Déterminez si les entrées de trésorerie peuvent être attribuées à l'actif pris individuellement plutôt qu'à un groupe.	Si oui, testez l'actif individuellement. Si non, testez l'unité génératrice de trésorerie (UGT).

L'actif est-il utilisé à la fois pour la prestation de services et à des fins commerciales ?	Déterminez l'objectif principal et consignez les critères de manière cohérente.	Appliquez la norme qui reflète l'objectif principal ; les caractéristiques mixtes ne justifient pas une scission arbitraire, sauf si le référentiel adopté exige un traitement par composante. Faites preuve de jugement de manière cohérente. Si la composante commerciale est significative et que la composante ne générant pas de flux de trésorerie est négligeable dans l'ensemble de l'accord, appliquez la norme IPSAS 26. S'il n'est pas clair si l'objectif principal est le rendement commercial, la présomption de la norme IPSAS 26 est que l'actif ne génère pas de flux de trésorerie et que la norme IPSAS 21 s'applique.
---	--	--

Question	Point de décision	Résultat
L'objectif a-t-il changé ?	Examinez les directives juridiques, les décisions de restructuration, de commercialisation, de fermeture ou de réaffectation.	Ne procédez à une reclassification que si des éléments probants clairs justifient ce changement.

4.0 Identification des actifs susceptibles de subir une perte de valeur

4.1 Examen annuel des indicateurs

À chaque date de clôture, l'entité évalue s'il existe des indices laissant supposer qu'un actif générateur de trésorerie ou une unité génératrice de trésorerie pourrait avoir subi une perte de valeur. Cette évaluation annuelle consiste en un contrôle de perte de valeur impliquant un examen des éléments probants et des indicateurs pertinents. Elle n'implique pas automatiquement une évaluation ou une mesure détaillée des flux de trésorerie pour chaque actif.

Les immobilisations incorporelles à durée de vie utile indéterminée et celles qui ne sont pas encore disponibles à l'utilisation font l'objet d'un test de dépréciation annuel, indépendamment de la présence d'indicateurs. Lorsqu'au moins un indicateur de dépréciation existe, ou lorsqu'un test annuel est requis pour une immobilisation incorporelle spécifique, l'entité estime la valeur recouvrable et la compare à la valeur comptable. Cet exercice d'évaluation constitue le test de dépréciation.

4.2 Indicateurs externes de dépréciation

Indicateur	Interprétation du secteur public	Exemple de preuve
Baisse significative de la valeur de marché	La valeur de marché de l'actif a baissé davantage que ne le laisseraient supposer son utilisation normale ou le simple écoulement du temps.	Données sur les prix du marché, rapport d'évaluation, baisse des valeurs de revente pour les équipements spécialisés.
Changements défavorables sur le plan technologique, commercial, économique ou juridique	Des changements externes réduisent les flux de trésorerie attendus de l'actif ou de l'unité.	Apparition d'un nouveau concurrent, restriction légale, nouvelle technologie, baisse de la demande de services commerciaux.
Hausse des taux d'intérêt du marché ou des rendements exigés	Des taux d'actualisation plus élevés réduisent la valeur d'utilité et peuvent diminuer la valeur recouvrable.	Taux des banques centrales, rendements du marché, références en matière de coût du capital.
Données de marché au niveau de l'entité, le cas échéant	Pour les entités présentant des indicateurs de propriété fondés sur le marché, les données de marché suggèrent que les actifs pourraient avoir subi une perte de valeur.	Groupe du secteur public disposant d'une filiale commerciale cotée en bourse ou de données d'évaluation observables sur le marché.

4.3 Indicateurs internes de dépréciation

Indicateur		Interprétation du secteur public	Exemple de preuve
Obsolescence ou détérioration physique		L'actif est technologiquement obsolète, endommagé ou n'est plus en mesure de générer les flux de trésorerie attendus.	Rapport d'ingénierie, rapport de maintenance, évaluation du remplacement des équipements informatiques.
Changement défavorable dans l'utilisation		L'actif est mis hors service, sa cession est prévue plus tôt que prévu, ou les activités sont interrompues ou restructurées.	Décision du conseil d'administration, directive ministérielle, plan de restructuration, plan de fermeture.
Décision d'interrompre la construction		La construction d'un actif générateur de trésorerie est interrompue avant son achèvement ou sa mise en service.	Annulation d'un projet d'investissement, décision budgétaire ou résiliation d'un contrat.
Résultats économiques inférieurs aux prévisions		Les rapports internes indiquent que les besoins de trésorerie, les flux de trésorerie réels ou prévisionnels, ou encore le déficit cumulé actuel ou futur, sont nettement inférieurs aux prévisions.	Comptabilité de gestion, écarts budgétaires, prévisions de flux de trésorerie, rapport de performance.

4.4 Test annuel de certains immobilisations incorporelles

Un actif incorporel à durée de vie utile indéterminée ou un actif incorporel non encore prêt à être utilisé doit faire l'objet d'un test de dépréciation annuel. Une immobilisation incorporelle à durée de vie utile indéterminée, une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore disponible à l'utilisation et une unité ou un groupe générateur de trésorerie auquel a été affecté le goodwill acquis lors d'une acquisition doivent faire l'objet d'un test de dépréciation annuel. Le test annuel peut être effectué à tout moment de l'année, à condition qu'il soit réalisé de manière cohérente chaque année. Si l'immobilisation incorporelle a été comptabilisée pour la première fois au cours de la période de reporting en cours, elle doit faire l'objet d'un test avant la fin de l'exercice.

5.0 Vérification de la dépréciation et processus de test de dépréciation

Étape	Action	Résultat
1	Rassembler la liste des actifs générateurs de trésorerie et des unités génératrices de trésorerie à partir du registre des immobilisations, des dossiers de projet et des rapports de gestion.	Liste complète des actifs et des unités génératrices de trésorerie à examiner.
2	Effectuer un contrôle de dépréciation en fonction des indicateurs externes et internes à la date de clôture.	Conclusion documentée quant à l'existence ou non d'indicateurs.
3	Identifier les tests de dépréciation annuels requis pour les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée et les immobilisations incorporelles non encore disponibles à l'utilisation, ainsi que pour les unités ou groupes générateurs de trésorerie auxquels le goodwill acquis a été affecté.	Calendrier des tests annuels.

Étape	Action	Résultat
4	Si un indicateur existe ou si un test annuel est requis, déterminer la valeur recouvrable.	Juste valeur diminuée des coûts de cession, valeur d'utilité, ou les deux le cas échéant.
5	Comparer la valeur comptable à la valeur recouvrable.	Une perte de valeur est comptabilisée si la valeur comptable dépasse la valeur recouvrable.
6	Pour les UGP, répartir la perte de valeur entre les actifs générateurs de trésorerie de l'unité conformément à la norme IPSAS 26.	Tableau de répartition par UGP et mise à jour des registres des actifs.
7	Comptabiliser la perte de valeur, mettre à jour le registre des actifs et réviser les amortissements futurs.	Écriture comptable, valeur comptable mise à jour et plan d'amortissement révisé.

Vérification de dépréciation et test de dépréciation

Un contrôle de dépréciation est l'examen annuel des indicateurs. Un test de dépréciation est l'exercice d'évaluation qui détermine la valeur recouvrable et la compare à la valeur comptable. La norme IPSAS 26 exige également la réalisation de tests annuels pour certains actifs incorporels, indépendamment de la présence d'indicateurs.

5.0 Évaluation de la valeur recouvrable

5.1 Principe d'évaluation

La valeur recouvrable correspond à la plus élevée des deux valeurs suivantes : la juste valeur diminuée des coûts de cession et la valeur d'utilité. Si l'une de ces valeurs dépasse la valeur comptable, l'actif n'a pas subi de perte de valeur et l'entité n'a pas besoin de calculer l'autre valeur. S'il n'y a aucune raison de croire que la valeur d'utilité dépasse de manière significative la juste valeur diminuée des coûts de cession, cette dernière peut être utilisée comme valeur recouvrable.

Évaluation	Signification	Éléments probants
Juste valeur diminuée des coûts de cession	Montant pouvant être obtenu de la vente de l'actif dans le cadre d'une transaction ordinaire, déduction faite des coûts directs de cession.	Contrat de vente contraignant, prix du marché en vigueur, expertise indépendante, transactions comparables, estimations des coûts de cession.
Valeur d'utilité	Valeur actuelle des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue et de la cession finale.	Prévisions de flux de trésorerie, budgets, plans d'affaires, hypothèses de marché, valeur terminale, justification du taux d'actualisation.

5.2 Juste valeur diminuée des coûts de cession

La meilleure indication de la juste valeur diminuée des coûts de cession est le prix figurant dans un contrat de vente contraignant conclu dans le cadre d'une transaction ordonnée, ajusté pour tenir compte des coûts de cession supplémentaires. En l'absence de contrat contraignant, on utilise un prix du marché

actif lorsqu'il est disponible. En l'absence de ces deux éléments, la juste valeur diminuée des coûts de cession est estimée à partir des meilleures informations disponibles, telles que des évaluations indépendantes et des transactions comparables récentes.

5.3 Détermination de la valeur recouvrable d'une UGT

La valeur recouvrable est déterminée pour un actif pris individuellement, sauf si cet actif ne génère pas de flux de trésorerie largement indépendants de ceux provenant d'autres actifs. Lorsqu'il n'est pas possible d'identifier des flux de trésorerie indépendants, l'entité détermine la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle appartient l'actif.

6.0 Valeur d'utilité et évaluation des flux de trésorerie actualisés

6.1 Base des estimations des flux de trésorerie

La valeur d'utilité est estimée à partir des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité. Les estimations doivent être raisonnables, justifiables et fondées sur la meilleure estimation de la direction concernant les conditions économiques qui prévaudront pendant la durée d'utilité restante. Une plus grande importance est accordée aux éléments d'information externes lorsqu'ils sont disponibles.

Domaine	Exigence d'application
Budgets et prévisions	Utilisez les budgets ou prévisions approuvés les plus récents. Les projections de flux de trésorerie au-delà de la période budgétaire doivent normalement être extrapolées en utilisant un taux de croissance constant ou décroissant, à moins qu'un taux plus élevé ne puisse être justifié.

Domaine	Exigence d'application
Période de prévision	Les projections détaillées doivent s'appuyer sur les budgets et prévisions approuvés ; elles ne dépassent généralement pas cinq ans, sauf si la nature de l'actif ou du projet justifie une période plus longue.
État actuel	Estimez les flux de trésorerie de l'actif dans son état actuel. N'incluez pas les flux de trésorerie liés à des restructurations ou à des améliorations futures auxquelles l'entité ne s'est pas encore engagée.
Entrées et sorties de trésorerie	Incluez les entrées de trésorerie liées à l'utilisation continue et les sorties de trésorerie directement attribuables nécessaires pour générer ces entrées, y compris les flux de trésorerie liés à la cession définitive.
Exclusions	Excluez les flux de trésorerie liés au financement, les flux de trésorerie liés à l'impôt sur le résultat et les flux de trésorerie provenant d'activités qui ne sont pas directement attribuables à l'actif ou à l'unité génératrice de trésorerie.
Flux de trésorerie en devises étrangères	Les estimer dans la devise dans laquelle ils se produiront, les actualiser à l'aide d'un taux approprié pour cette devise et les convertir au cours au comptant à la date de clôture.

6.2 Taux d'actualisation

Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôt qui reflète les appréciations actuelles du marché concernant la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques à l'actif ou à l'unité génératrice de trésorerie pour lesquels les estimations de flux de trésorerie n'ont pas encore été ajustées. Ce taux ne doit pas comporter de double comptage des risques. Si les flux de trésorerie ont déjà été ajustés pour tenir compte d'un risque spécifique, le taux d'actualisation ne doit pas inclure à nouveau ce même risque.

Considérations relatives au taux d'actualisation	Application pratique
Valeur temporelle de l'argent	Utiliser les taux de marché pertinents pour la devise et le calendrier des flux de trésorerie.
Risques spécifiques à l'actif	Prendre en compte les risques spécifiques à l'actif ou à l'unité génératrice de trésorerie (UGT) lorsqu'ils ne sont pas déjà inclus dans les estimations de flux de trésorerie.
Cohérence	S'assurer que le taux est cohérent avec les flux de trésorerie nominaux ou réels et avec la base de calcul des flux de trésorerie avant ou après impôts.
Documentation	Conserver les données sources, l'approbation de la direction et l'analyse de sensibilité pour les estimations significatives.

6.3 Analyse de sensibilité

Pour les tests de dépréciation significatifs, l'entité doit envisager une analyse de sensibilité portant sur les hypothèses clés telles que la croissance du chiffre d'affaires, les coûts d'exploitation, le taux d'utilisation, les tarifs, la valeur terminale et le taux d'actualisation. L'analyse de sensibilité facilite l'examen par la direction et permet de déterminer si un changement raisonnablement possible des hypothèses entraînerait une dépréciation.

Unités génératrices de trésorerie

6.4 Identification d'une unité génératrice de trésorerie

Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes d'autres actifs ou groupes d'actifs. Les UGT sont identifiées de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf si un changement est justifié. L'identification d'une UGT doit refléter la manière dont la direction supervise les opérations et dont les entrées de trésorerie sont générées.

Guide d'application de la norme IPSAS 26 de l'AAAG – Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie

Question d'évaluation	Orientations
L'actif pris individuellement est-il capable de générer des entrées de trésorerie indépendantes ?	Si oui, testez l'actif individuel. Si non, identifiez le plus petit groupe qui génère des entrées de trésorerie indépendantes.
Comment la direction assure-t-elle le suivi de l'activité ?	Tenez compte des rapports internes, des budgets, des objectifs de chiffre d'affaires et de la gestion de la performance.
Les actifs sont-ils interdépendants ?	Lorsque les actifs doivent fonctionner ensemble pour générer des flux de trésorerie, testez-les en tant qu'unité génératrice de trésorerie (UGT).
L'unité génératrice de trésorerie peut-elle être modifiée par rapport à l'exercice précédent ?	Uniquement si cela est justifié par des changements dans les activités, la structure ou les schémas de flux de trésorerie. Indiquez ce changement s'il est significatif.

6.5 Valeur comptable d'une UGT

La valeur comptable d'une UGT comprend la valeur comptable des actifs qui peuvent être attribués directement ou répartis de manière raisonnable et cohérente à l'UGT et qui généreront les flux de trésorerie futurs utilisés pour déterminer la valeur d'utilité de l'UGT. Les passifs ne sont inclus que lorsque la valeur recouvrable ne peut être déterminée sans les prendre en compte.

6.6 Actifs ne générant pas de flux de trésorerie mais apportant un potentiel de service à une UGT

Un actif ne générant pas de flux de trésorerie peut apporter un potentiel de service à une unité génératrice de trésorerie. Dans ce cas, la partie de sa valeur comptable qui contribue à l'UGT est affectée à celle-ci avant l'estimation de la valeur recouvrable. L'actif ne générant pas de flux de trésorerie fait lui-même l'objet d'un test de dépréciation conformément à la norme IPSAS 21 avant toute affectation. Toute perte

de valeur de l'unité génératrice de trésorerie est affectée aux actifs générateurs de trésorerie de cette unité ; elle n'est pas utilisée pour créer une perte de valeur supplémentaire sur l'actif ne générant pas de flux de trésorerie au-delà de l'évaluation prévue par la norme IPSAS 21.

6.7 Répartition de la perte de valeur d'une UGP

Lorsque la valeur recouvrable d'une UGT ou d'un groupe d'UGT est inférieure à sa valeur comptable, une perte de valeur est comptabilisée. Cette perte est répartie entre les actifs générateurs de trésorerie de l'unité afin de réduire leur valeur comptable au prorata de celles-ci. La valeur comptable d'un actif ne peut être ramenée en dessous du plus élevé des montants suivants : sa juste valeur diminuée des coûts de cession, si elle est déterminable ; sa valeur d'utilité, si elle est déterminable ; et zéro. Le montant non affecté en raison de ces seuils minimaux est réaffecté au prorata aux autres actifs générateurs de trésorerie de l'unité.

7.0 Comptabilisation et évaluation des pertes de valeur

7.1 Règle de comptabilisation

Une perte de valeur est comptabilisée si, et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif générateur de trésorerie est inférieure à sa valeur comptable. L'actif est ramené à sa valeur recouvrable, et la perte de valeur est comptabilisée immédiatement dans les excédents ou les déficits, sauf si une autre norme impose un traitement différent.

Événement comptable	Débit	Crédit
Comptabilisation d'une perte de valeur sur un actif individuel	Perte de valeur – excédent ou déficit	Perte de valeur cumulée / compte d'actif
Comptabilisation de la perte de valeur sur une UGT	Perte de valeur – excédent ou déficit	Pertes de valeur cumulées / actifs générateurs de trésorerie concernés
Si une autre norme impose la comptabilisation d'un passif	Compte de charges ou d'actifs pertinent au titre de cette norme	Compte de provision ou de passif

7.2 Incidence sur les amortissements

Une fois qu'une perte de valeur a été comptabilisée, les amortissements futurs sont recalculés de manière à ce que la valeur comptable révisée, diminuée de toute valeur résiduelle, soit répartie de manière systématique sur la durée d'utilité restante de l'actif.

8.0 Reprise des pertes de valeur

8.1 Examen annuel des indicateurs de reprise

À chaque date de clôture, l'entité évalue si une perte de valeur comptabilisée au cours d'une période antérieure pour un actif a cessé d'exister ou a diminué. Lorsqu'un indicateur de reprise existe, la valeur recouvrable est estimée. Une reprise n'est comptabilisée que lorsqu'il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable depuis la comptabilisation de la perte de valeur. La valeur comptable après reprise ne peut pas dépasser la valeur comptable qui aurait été déterminée, nette de dépréciation ou d'amortissement, si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée.

8.2 Reprises au titre des UGT

Une reprise d'une perte de valeur relative à une UGP est affectée aux actifs générateurs de trésorerie de l'unité au prorata de leurs valeurs comptables. La valeur comptable d'un actif après reprise ne peut dépasser la valeur la plus faible entre sa valeur recouvrable, si elle peut être déterminée, et la valeur comptable qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée. Aucune partie de la reprise n'est affectée à un actif non générateur de trésorerie apportant un potentiel de service à l'UGP.

Événement comptable	Débit	Crédit
Reprise d'une perte de valeur sur un actif individuel	Perte de valeur cumulée / compte d'actif	Reprise de la perte de valeur – excédent ou déficit
Reprise de la perte de valeur sur une UGT	Pertes de valeur cumulées / actifs générateurs de trésorerie concernés	Reprise de la perte de valeur – excédent ou déficit

Événement comptable	Débit	Crédit
Amortissements futurs après reprise	Charge d'amortissement	Amortissements cumulés, sur la base de la valeur comptable révisée et de la durée d'utilité restante

9.0 Reclassement des actifs

Une reclassification d'un actif générateur de trésorerie vers un actif non générateur de trésorerie, ou d'un actif non générateur de trésorerie vers un actif générateur de trésorerie, n'intervient que lorsque des éléments probants clairs justifient ce changement. La reclassification ne repose pas uniquement sur une année de mauvais résultats en termes de chiffre d'affaires ou sur des produits exceptionnels. Les éléments probants doivent démontrer un changement dans l'objectif principal de détention de l'actif.

Situation	Traitement probable
Une unité d'impression commerciale est fermée et son matériel est réaffecté exclusivement à la production de documents administratifs internes.	Des éléments probants clairs peuvent justifier la reclassification d'un actif générateur de trésorerie en actif non générateur de trésorerie, la norme IPSAS 21 s'appliquant de manière prospective.
Un centre de conférences public, auparavant utilisé pour des événements gouvernementaux, est commercialisé avec une tarification basée sur le marché et des objectifs de rendement.	Des éléments probants clairs peuvent justifier le changement de classification d'un actif « ne générant pas de trésorerie » à un actif « générant de la trésorerie », la norme IPSAS 26 s'appliquant de manière prospective.

Situation	Traitement probable
Un actif commercial enregistre une perte au cours de l'exercice en raison de conditions de marché temporaires, mais continue d'être exploité dans le but de générer un rendement.	L'actif reste normalement générateur de trésorerie. Une mauvaise performance peut constituer un indicateur de dépréciation, mais ne justifie pas à elle seule une reclassification.

Une reclassification ne déclenche pas en soi un test de dépréciation ni une reprise de perte de valeur. L'entité examine les indicateurs énumérés applicables à l'actif après sa reclassification à la date de clôture suivante.

9.1 Présentation et informations à fournir

9.2 Présentation

Les pertes de valeur et les reprises de perte de valeur sont présentées dans l'excédent ou le déficit, sauf si une autre norme IPSAS impose un traitement différent. Les pertes de valeur et les reprises de perte de valeur relatives à des actifs réévalués ou à valeur courante sont traitées comme des diminutions ou des augmentations de réévaluation conformément à la norme IPSAS 45 ou IPSAS 31. La rubrique utilisée doit être claire et cohérente, par exemple « pertes de valeur sur les actifs générateurs de trésorerie » ou dans le cadre de « dépréciation, amortissement et perte de valeur », avec des informations adéquates en notes. Lorsque les pertes de valeur sont réparties entre les actifs d'une UGT, le registre des actifs et les informations fournies en notes doivent être rapprochés du grand livre et de la documentation relative à la perte de valeur.

9.2 Exigences en matière d'informations à fournir

Domaine de publication	Informations requises en pratique
Critères de classification	Critères élaborés pour distinguer les actifs générateurs de trésorerie des actifs non générateurs de trésorerie.

Domaine de publication	Informations requises en pratique
Par catégorie d'actifs, y compris les actifs réévalués	Montant des pertes de valeur et des reprises comptabilisées au cours de la période, ainsi que les postes du compte de résultat concernés ; pertes de valeur et reprises sur les actifs réévalués comptabilisées directement dans l'excédent/la réserve de réévaluation
Éléments individuels significatifs de dépréciation ou de reprise	Événements et circonstances, montant, nature de l'actif, catégorie d'actifs, secteur d'activité le cas échéant, indication précisant si la valeur recouvrable correspond à la juste valeur diminuée des coûts de cession ou à la valeur d'utilité, et principales méthodes utilisées.
Informations relatives aux UGT	Description de l'unité génératrice de trésorerie (UGT), montant de la dépréciation, base de calcul de la valeur recouvrable, hypothèses clés et, le cas échéant, changements dans la composition de l'UGT.
Immobilisations incorporelles à durée de vie indéfinie au sein des UGT	Le cas échéant, indiquer les hypothèses utilisées pour évaluer la valeur recouvrable, notamment la période de prévision, le taux de croissance, le taux d'actualisation et les informations de sensibilité lorsque le référentiel adopté l'exige.
Éléments non significatifs agrégés	Principales catégories d'actifs concernées et principaux événements et circonstances à l'origine de pertes de valeur ou de reprises de pertes de valeur.

9.3 Note illustrative sur les méthodes comptables

Les actifs générateurs de trésorerie sont des actifs détenus principalement dans le but de générer un rendement commercial. À chaque date de clôture, l'entité évalue s'il existe un indice laissant supposer qu'un actif générateur de trésorerie ou une unité génératrice de trésorerie pourrait avoir subi une dépréciation. Lorsqu'un tel indice

existe, ou lorsqu'un test annuel est requis pour un actif incorporel à durée de vie utile indéfinie ou un actif incorporel non encore prêt à être utilisé, l'entité estime la valeur recouvrable. La valeur recouvrable correspond à la plus élevée des deux valeurs suivantes : la juste valeur diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité. La valeur d'utilité est déterminée à partir de la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue et de la cession finale, actualisés à l'aide d'un taux avant impôt qui reflète les appréciations actuelles du marché concernant la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques à l'actif. Une perte de valeur est comptabilisée dans l'excédent ou le déficit lorsque la valeur comptable dépasse la valeur recouvrable. Les reprises de perte de valeur sont comptabilisées lorsque des éléments indiquent qu'une perte de valeur a diminué, sous réserve que la valeur comptable ne dépasse pas le montant qui aurait été déterminé si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée.

9.4 Note d'information à titre d'exemple

Catégorie d'actifs / UGT	Pertes de valeur comptabilisées	Reprises comptabilisées	Base de la valeur recouvrable	Cause principale
Installations et équipements commerciaux	XXX	XXX	Valeur d'utilité	Flux de trésorerie prévisionnels réduits.
Actifs immobiliers destinés à la location	XXX	XXX	Juste valeur diminuée des coûts de vente	Baisse du marché et baisse du taux d'occupation.

Catégorie d'actifs / UGT	Pertes de valeur comptabilisées	Reprises comptabilisées	Base de la valeur recouvrable	Cause principale
Services portuaires (UGT)	XXX	XXX	Valeur d'utilité	Baisse du trafic et hausse des coûts d'exploitation.
Actifs incorporels	XXX	XXX	Test de dépréciation annuel	Baisse des avantages commerciaux attendus.

10.0 Contrôles, documentation et procédures de fin d'exercice

La fiabilité d'un processus de dépréciation repose sur la coordination entre les équipes financières, de gestion des actifs, des opérations commerciales, des projets d'investissement, les responsables de l'évaluation, les chefs de programme et les responsables chargés d'approuver les budgets et les prévisions. Les tests de dépréciation des actifs générateurs de trésorerie exigent une rigueur en matière de prévisions et de gouvernance, car la valeur recouvrable dépend souvent des estimations de la direction.

Domaine de contrôle	Procédure minimale	Éléments probants
Population d'actifs et d'unités génératrices de trésorerie (UGT)	Identifier les actifs générateurs de trésorerie et les UGT, puis les rapprocher du grand livre et du registre des immobilisations.	Mise en correspondance des UGT et rapprochement avec le registre des immobilisations.

Domaine de contrôle	Procédure minimale	Éléments probants
Classification	Documenter les critères et les éléments probants justifiant la classification en unités génératrices de trésorerie.	Note de jugement de la direction.
Examen des indicateurs	Effectuer un contrôle annuel de dépréciation à l'aide d'indicateurs internes et externes.	Modèle d'examen signé et rapports justificatifs.
Approbation des prévisions	Utiliser les budgets, prévisions et plans d'affaires approuvés pour déterminer la valeur d'utilité.	Budgets approuvés, autorisations du conseil d'administration ou de la direction.
Hypothèses	Documenter les hypothèses relatives au chiffre d'affaires, aux coûts, à la croissance, à la valeur terminale et au taux d'actualisation.	Modèle de flux de trésorerie et fichier des hypothèses.
Sensibilité	Réaliser une analyse de sensibilité pour les tests significatifs.	Tableau de sensibilité et examen par la direction.
Traitement des écritures comptables	Comptabiliser les écritures de dépréciation et de reprise, accompagnées des tableaux de répartition justificatifs.	Rapprochement des pièces comptables et de la balance de vérification.
Informations à fournir	Préparer les informations à fournir dans les notes et les rapprocher du grand livre et des documents de travail relatifs aux dépréciations.	Liste de contrôle des informations à fournir et dossier justificatif des notes.

10.1 Exemples pratiques

Exemple 1 – Actif individuel d'équipement commercial

Domaine	Application
Faits	Un laboratoire commercial public dispose d'équipements d'essai spécialisés afin de fournir des services rémunérés à des entreprises privées aux tarifs du marché. La valeur comptable de ces équipements s'élève à 1 500 000. En raison de l'apparition de nouvelles technologies, les flux de trésorerie futurs attendus ont diminué. La juste valeur diminuée des coûts de cession s'élève à 800 000. La valeur d'utilité, calculée sur la base des flux de trésorerie actualisés, s'élève à 950 000.
Évaluation comptable	L'équipement génère des flux de trésorerie, car il est détenu dans le but de générer des revenus commerciaux grâce à des services de tests payants. L'évolution technologique constitue un indicateur de dépréciation. La valeur recouvrable correspond à la plus élevée des deux valeurs suivantes : la juste valeur diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité, qui s'élève à 950 000.

Exemple de calcul

Élément	Montant / explication
Valeur comptable	1 500 000
Juste valeur diminuée des coûts de cession	800 000
Valeur d'utilité	950 000
Montant recouvrable	950 000
Perte de valeur	1 500 000 - 950 000 = 550 000

Exemple d'écriture comptable

Événement comptable	Débit	Crédit
Comptabilisation d'une perte de valeur	Perte de valeur – excédent ou déficit 550 000	Perte de valeur cumulée / équipement 550 000

Exemple 2 – Valeur d'utilité calculée à l'aide des flux de trésorerie actualisés

Domaine	Application
Faits	Une entité du secteur public exploite un parking payant dans le cadre d'une activité commerciale. La valeur comptable de cet actif s'élève à 5 000 000. La direction établit des projections de flux de trésorerie approuvées faisant état d'entrées nettes de trésorerie annuelles de 900 000 pendant cinq ans et d'un flux de trésorerie lié à la cession de 1 200 000 à la fin de la cinquième année. Le taux d'actualisation avant impôts est de 10 %. La juste valeur diminuée des coûts de cession s'élève à 4 000 000.
Analyse comptable	Le parking génère des flux de trésorerie. La valeur d'utilité correspond à la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus. À titre d'illustration, la valeur actualisée des cinq flux de trésorerie annuels au taux de 10 % s'élève à 3 412 000 et celle du produit de cession à 745 000. La valeur d'utilité s'élève donc à 4 157 000, ce qui est supérieur à la juste valeur diminuée des coûts de vente mais inférieur à la valeur comptable.

Exemple de calcul

Élément	Montant / explication
Valeur actuelle des entrées nettes de trésorerie annuelles	3 412 000
Valeur actuelle des produits de cession	745 000

Élément	Montant / explication
Valeur d'utilité	4 157 000
Juste valeur diminuée des coûts de vente	4 000 000
Montant recouvrable	4 156 000
Perte de valeur	5 000 000 - 4 157 000 = 843 000

Exemple d'écriture comptable

Événement comptable	Débit	Crédit
Comptabilisation d'une perte de valeur	Perte de valeur – excédent ou déficit 843 000	Perte de valeur cumulée / parking 843 000

Exemple 3 – Unité génératrice de trésorerie pour un service d'impression

Zone	Application
Faits	Un service d'impression public vend des documents imprimés à des entités publiques et à des clients privés à des tarifs commerciaux. Les machines d'impression, le matériel de reliure et le logiciel de gestion des commandes ne génèrent pas de flux de trésorerie indépendants. Ensemble, ils forment le plus petit groupe d'actifs générant des flux de trésorerie indépendants. La valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est de 6 000 000 et sa valeur recouvrable est de 4 800 000.
Traitement comptable	Les actifs sont testés en tant qu'unité génératrice de trésorerie (UGT), car les actifs individuels ne génèrent pas de flux de trésorerie largement indépendants. La perte de valeur de l'UGT s'élève à 1 200 000 et est répartie au prorata entre les actifs générateurs de trésorerie de l'unité, sous réserve de ne pas ramener la valeur d'un actif en dessous de sa juste valeur diminuée des coûts de vente, de sa valeur d'utilité si elle est déterminable, ou de zéro.

Exemple de calcul

Élément	Montant / explication
Valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie	6 000 000
Valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie	4 800 000
Perte de valeur de l'unité génératrice de trésorerie	1 200 000
Méthode de répartition	Au prorata des actifs générateurs de trésorerie sur la base de leurs valeurs comptables, sous réserve des seuils minimaux prévus par la norme IPSAS 26

Exemple d'écriture comptable

Événement comptable	Débit	Crédit
Comptabilisation de la perte de valeur de l'unité génératrice de trésorerie	Perte de valeur – excédent ou déficit 1 200 000	Perte de valeur cumulée / Actifs de l'unité génératrice de trésorerie 1 200 000

Exemple 4 – Actif ne générant pas de trésorerie et faisant partie d'une UGT

Domaine	Application
Faits	Un centre de formation à vocation commerciale appartenant à l'État utilise un bâtiment administratif central qu'il partage avec une unité ministérielle à vocation non commerciale. Une partie mesurable du bâtiment est affectée à l'unité génératrice de trésorerie (UGT) de formation à vocation commerciale. Le bâtiment est principalement un actif qui ne génère pas de trésorerie et a déjà fait l'objet d'une évaluation conformément à la norme IPSAS 21. Une partie de sa valeur comptable est affectée à l'UGT aux fins du test de dépréciation.

Domaine	Application
Évaluation comptable	L'actif ne générant pas de flux de trésorerie apporte un potentiel de service à l'unité génératrice de trésorerie. La partie affectée est incluse dans la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie afin de déterminer si celle-ci a subi une perte de valeur. Toute perte de valeur de l'unité génératrice de trésorerie est affectée aux actifs générateurs de trésorerie de cette unité et n'est pas réaffectée au bâtiment ne générant pas de flux de trésorerie au-delà de toute perte de valeur déterminée conformément à la norme IPSAS 21.

Exemple 5 – Reprise d'une perte de valeur d'un actif individuel

Superficie	Application
Faits	Un immeuble commercial destiné à la location a subi une perte de valeur au cours d'un exercice antérieur en raison d'un faible taux d'occupation. Le taux d'occupation de l'exercice en cours s'est amélioré à la suite d'une nouvelle stratégie de location. La valeur comptable avant reprise est de 3 000 000. La valeur recouvrable est de 3 900 000. Si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée, la valeur comptable aurait été de 3 600 000.
Analyse comptable	L'amélioration du taux d'occupation constitue un indicateur de reprise. La reprise est limitée au montant permettant de ramener la valeur comptable à ce qu'elle aurait été si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée.

Exemple de calcul

Élément	Montant / explication
Valeur recouvrable	3 900 000
Valeur comptable avant reprise	3 000 000

Élément	Montant / explication
Valeur comptable si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée	3 600 000
Reprise maximale	600 000

Exemple d'écriture comptable

Événement comptable	Débit	Crédit
Comptabilisation de la reprise	Perte de valeur cumulée / installation de location 600 000	Reprise de la perte de valeur – excédent ou déficit 600 000

Exemple 6 – Pas de dépréciation malgré de mauvais résultats de l'exercice en cours

Domaine	Application
Faits	Un péage routier commercial a une valeur comptable de 12 000 000. Les entrées de trésorerie de l'exercice en cours ont baissé en raison de travaux routiers temporaires, mais les prévisions approuvées indiquent une reprise après la réouverture. La valeur d'utilité est estimée à 13 500 000 et la juste valeur diminuée des coûts de cession s'élève à 11 000 000.
Analyse comptable	Les mauvais résultats de l'exercice en cours constituent un indicateur nécessitant un test de dépréciation. Cependant, la valeur recouvrable s'élève à 13 500 000, ce qui dépasse la valeur comptable. Aucune perte de valeur n'est comptabilisée. La note de travail relative à la dépréciation doit documenter les hypothèses et les éléments probants étayant les prévisions de reprise.

Exemple 7 – Reclassement d’une unité génératrice de trésorerie vers une unité non génératrice de trésorerie

Domaine	Application
Faits	Une station d’épuration des effluents commerciaux a été construite pour desservir des clients industriels à des tarifs commerciaux. La zone industrielle ferme définitivement et les pouvoirs publics réaffectent la station à un programme de logements sociaux, sans frais. Une documentation officielle relative à la politique mise en œuvre justifie ce changement.
Évaluation comptable	Il existe des preuves manifestes que l’objectif principal a changé. L’actif peut être reclassé comme ne générant pas de flux de trésorerie. Le reclassement en lui-même n’entraîne pas automatiquement une perte de valeur, mais l’entité évalue les indicateurs prévus par la norme IPSAS 21 après le reclassement.

Exemple 8 – Immobilisations corporelles génératrices de trésorerie réévaluées

Domaine	Application
Faits	Une autorité portuaire comptabilise une grue commerciale à une valeur actuelle/valeur réévaluée de 10 000 000 conformément à la norme IPSAS 45. La valeur recouvrable selon la norme IPSAS 26 s’élève à 9 400 000 et il existe un excédent de réévaluation pour la catégorie concernée.
Traitement comptable	La dépréciation de 600 000 entre dans le champ d’application de la norme IPSAS 26 et est comptabilisée comme une diminution de la réévaluation au titre de la norme IPSAS 45 à

	hauteur de l'excédent de réévaluation disponible, tout excédent étant comptabilisé en excédent ou en déficit.
--	---

Exemple 9 – UGT comprenant un goodwill acquis

Zone	Application
Faits	Un regroupement d'entreprises du secteur public donne lieu à un goodwill acquis de 500 000 affecté à une UGT de services commerciaux. La valeur comptable de l'UGT, goodwill compris, s'élève à 5 000 000 et sa valeur recouvrable est de 4 200 000.
Traitement comptable	Comptabiliser une perte de valeur de 800 000 ; imputer d'abord 500 000 au goodwill et les 300 000 restants au prorata aux autres actifs générateurs de trésorerie, sous réserve des seuils minimaux prévus par la norme IPSAS 26. Ne pas reprendre la perte de valeur du goodwill au cours des périodes ultérieures.

Exemple 10 – Actif incorporel à durée de vie indéfinie dans une UGT de services commerciaux

Domaine	Application
Faits	Une plateforme de licences génératrice de produits a une durée de vie utile indéfinie et fait partie d'une UGT de licences commerciales. La plateforme n'est pas encore disponible à la clôture de l'exercice. Sa valeur comptable s'élève à 2 800 000.

Domaine	Application
Évaluation comptable	L'actif incorporel doit faire l'objet d'un test de dépréciation chaque année et avant la clôture de l'exercice, car il n'est pas encore disponible à l'utilisation. Ce test peut être effectué dans le cadre de l'évaluation de l'unité génératrice de trésorerie (UGT) si la plateforme ne génère pas de flux de trésorerie indépendants.

11.0 Foire aux questions

FAQ 1 : Un actif est-il générateur de trésorerie du simple fait qu'il fait l'objet de frais d'utilisation ?

Pas nécessairement. L'actif génère des flux de trésorerie uniquement lorsqu'il est détenu principalement dans le but de générer un rendement commercial. Les redevances visant à couvrir les coûts ou les frais accessoires indiquent généralement qu'il s'agit d'un actif ne générant pas de flux de trésorerie.

FAQ 2 : Quelle est la différence entre la valeur recouvrable et la valeur recouvrable des services ?

La valeur recouvrable au titre de la norme IPSAS 26 correspond à la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité fondée sur les flux de trésorerie. La valeur recouvrable de service au titre de la norme IPSAS 21 correspond à la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité fondée sur le potentiel de service résiduel.

FAQ 3 : Quand utilise-t-on une UGT ?

Une UGT est utilisée lorsqu'un actif pris isolément ne génère pas de flux de trésorerie largement indépendants de ceux d'autres actifs. C'est alors le plus petit groupe générant des flux de trésorerie indépendants qui fait l'objet d'un test.

FAQ 4 : Le taux d'actualisation peut-il correspondre au taux d'emprunt de l'État ?

Il peut servir de point de référence, mais il doit être ajusté si nécessaire pour refléter la valeur temporelle de l'argent et les risques spécifiques à l'actif ou à l'unité génératrice de trésorerie qui ne sont pas déjà pris en compte dans les flux de trésorerie.

FAQ 5 : Les améliorations futures de l'actif doivent-elles être incluses dans les flux de trésorerie ?

Les flux de trésorerie doivent refléter l'actif dans son état actuel. Les améliorations ou restructurations futures ne sont incluses que lorsque l'entité s'y est engagée et que les critères de comptabilisation applicables sont remplis.

FAQ 6 : Une perte de valeur d'une UGT peut-elle ramener la valeur d'un actif en dessous de zéro ?

Non. La valeur d'un actif ne peut être ramenée en dessous de la plus élevée des valeurs suivantes : sa juste valeur diminuée des coûts de vente, si elle est déterminable ; sa valeur d'utilité, si elle est déterminable ; et zéro.

FAQ 7 : Une perte de valeur peut-elle être reprise ?

Oui, lorsqu'il existe des éléments probants indiquant que la dépréciation a diminué et qu'il y a eu un changement dans les estimations. La reprise est limitée à la valeur comptable qui aurait existé si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée.

FAQ 8 : À quelle fréquence les UGT doivent-elles être réévaluées ?

À chaque date de clôture, l'entité examine s'il existe des indicateurs et si l'identification des UGT reste appropriée. Les UGT doivent être identifiées de manière cohérente, sauf si un changement est justifié.

12.0 Liste de contrôle pour la mise en œuvre

Domaine	Élément de la liste de contrôle	Fonction responsable
Champ d'application	Identifier les actifs entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 26 et exclure ceux couverts par d'autres normes.	Finances / Gestion des actifs
Classification	Documenter les critères utilisés pour distinguer les actifs générateurs de trésorerie des actifs non générateurs de trésorerie.	Finance / Gestion
Mappage des UGT	Identifier les UGT et documenter les raisons pour lesquelles chaque actif génère ou ne génère pas des flux de trésorerie indépendants.	Finance / Opérations
Registre des actifs	Rapprocher le registre des immobilisations du grand livre et confirmer les valeurs comptables.	Finances / Gestion des actifs
Indicateurs	Effectuer un contrôle annuel de dépréciation à l'aide d'indicateurs internes et externes.	Finance / Opérations
Tests annuels sur les immobilisations incorporelles	Procéder chaque année à des tests sur les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée et celles qui ne sont pas encore disponibles à l'utilisation.	Finance / TIC / Évaluation
Prévisions	Utiliser les budgets et prévisions approuvés pour estimer les flux de trésorerie.	Finance / Opérations / Gestion
Taux d'actualisation	Justifier le taux d'actualisation à l'aide de données de marché et d'une analyse des risques.	Finance / Trésorerie / Évaluation
Sensibilité	Réaliser des analyses de sensibilité pour les tests de dépréciation significatifs.	Finance / Gestion

Domaine	Élément de la liste de contrôle	Fonction responsable
Comptabilisation	Comptabiliser les pertes de valeur et les reprises à l'aide de pièces comptables approuvées et de tableaux de répartition.	Finance
Amortissement	Réviser les amortissements futurs après une dépréciation ou une reprise.	Finances / Gestion des actifs
Informations à fournir	Préparez les informations à fournir par catégorie d'actifs, par événement de dépréciation significatif et par unité génératrice de trésorerie, le cas échéant.	Finance
Gouvernance	Obtenir l'examen et l'approbation de la direction pour les jugements, prévisions et hypothèses significatifs.	Direction / Audit

12.1 Dossier minimal de documents de travail relatifs à la dépréciation

- identification, description, localisation et catégorie d'actif de l'actif ou de l'unité génératrice de trésorerie ;
- fondement de la classification en tant qu'unité génératrice de trésorerie et critères appliqués ;
- valeur comptable avant l'examen de la dépréciation ;
- indicateurs de dépréciation pris en compte et conclusion ;
- fondement de la juste valeur diminuée des coûts de vente, le cas échéant ;
- modèle de flux de trésorerie, budgets approuvés et période de prévision ;
- taux de croissance, valeurs terminales et justification du taux d'actualisation ;
- analyse de sensibilité pour les tests significatifs ;
- tableau de répartition par unité génératrice de trésorerie (UGT) et seuils de dépréciation appliqués ;
- le calcul de la perte de valeur ou de la reprise de perte ;

Guide d'application de la norme IPSAS 26 de l'AAAG – Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie

- k) tableau révisé des amortissements ;
- l) référence aux pièces comptables et pièces justificatives des notes d'information ;
- m) preuves de l'examen et de l'approbation par la direction.

13.0 Références

- a) IPSAS 26, Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie.
- b) IPSAS 21, Dépréciation des actifs ne générant pas de trésorerie.
- c) IPSAS 45, Immobilisations corporelles.
- d) IPSAS 31, Actifs incorporels.
- e) IPSAS 3, Principes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.



www.aaag.africa | info@aaag.africa