



NORME IAS 36

DÉPRÉCIATION D'ACTIFS

Table des matières

NORME IAS 36 : DÉPRÉCIATION D’ACTIFS.....	3
1.1. PRÉSENTATION SUCCINCTE DE LA NORME	3
1.1.1. L’esprit de la norme	3
1.1.2. Le champ d’application de la norme.....	3
1.1.3. Définitions	3
1.1.4. Le processus et les règles d’évaluation.....	4
1.1.5. Les précisions méthodologiques	5
1.1.6. Les conséquences d’une dépréciation sur les plans d’amortissement	6
1.2. LE CONTENU DE LA NORME	6
1.2.1. Les règles de comptabilisation	6
1.2.2. Les informations à fournir	7
1.3. LA PRÉPARATION DU PASSAGE A L’APPLICATION DE LA NORME	7
1.3.1. Les principales divergences avec le référentiel français.....	7
1.3.2. Les dispositions de la norme de première adoption	7
1.3.3. Principaux cas d’impact	8

NORME IAS 36 : DÉPRÉCIATION D'ACTIFS

1.1. PRÉSENTATION SUCCINCTE DE LA NORME

1.1.1. L'esprit de la norme

IAS 36 établit un guide détaillé pour la mise en œuvre du principe de prudence lors de l'évaluation, à chaque arrêté comptable, des immobilisations corporelles et incorporelles de l'entreprise.

1.1.2. Le champ d'application de la norme

La norme sur les dépréciations d'actif s'applique aux immobilisations corporelles et incorporelles qui ne sont pas évalués en juste valeur. Elle traite donc des éléments suivants :

- Immobilisations corporelles, propriété de l'entreprise et destinées à l'exploitation.
- Immobilisations inscrites à l'actif au titre de contrats de location.
- Immeubles de placement, évalués à leur coût historique ou faisant l'objet de réévaluations.
- Immobilisations incorporelles, propriétés de l'entreprise.
- Goodwill reconnu dans le cadre du regroupement d'entreprises.
- Participations dans des sociétés sous influence notable.
- Participations dans des filiales non consolidées (voir IAS 27).
- Participations dans des co-entreprises non consolidées (voir IAS 31).

Les rapports annuels de certains groupes multinationaux établissant leurs comptes aux normes IAS montrent la manière dont ils ont appliqué les dispositions prévues par IAS 36 :

- **HOECHST** (Allemagne).
- **KUONI** (Suisse).
- **INTERBREW** (Belgique).

1.1.3. Définitions

La norme pose les définitions suivantes...

Valeur recouvrable : montant représenté par le maximum du prix de cession net et de la valeur d'utilité.

Unité Génératrice de Trésorerie (UGT) : plus petit groupe d'actifs identifiables dont l'utilisation génère des cash-flows indépendants de ceux d'autres actifs ou groupe d'actifs.

Prix de cession net : produit de la cession d'un actif ou d'une UGT, dans une transaction conclue à des conditions normales entre des parties bien informées et consentantes, sous déduction des coûts directs de cession.

Valeur d'utilité d'un bien : valeur actuelle des entrées et des sorties de cash-flows futurs attendus de l'utilisation continu du bien et de sa cession à terme. Les cash-flows doivent être largement indépendants de ceux générés par d'autres actifs.

Valeur d'utilité d'une UGT : Valeur actuelle des cash-flows futurs générés par l'activité continue de l'UGT.

Dépréciation : montant à hauteur duquel la valeur nette comptable du bien ou de l'UGT excède sa valeur recouvrable.

1.1.4. Le processus et les règles d'évaluation

Démarche d'ensemble :

IAS 36 impose de constater une dépréciation lorsque la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur recouvrable. Le processus d'évaluation doit être conduit pour chaque actif pris isolément lorsqu'il est possible de calculer sa valeur recouvrable, c'est-à-dire d'estimer son prix de cession ou sa valeur d'utilité à partir de flux de trésorerie futurs distincts.

Actifs à durée de vie définie :

La norme prévoit que les tests de dépréciation sont pratiqués seulement si des indices montrent qu'une dépréciation est probable. La norme décrit un processus en trois étapes :

- Suivi d'indicateurs internes et externes annonciateurs de perte de valeur.
- Lorsque la valeur ou la tendance prise par ces indicateurs laisse anticiper une perte de valeur : calcul de la valeur recouvrable de l'actif.
- Si la valeur recouvrable est inférieure à la valeur nette comptable : enregistrement d'une dépréciation.

Actifs à durée de vie indéterminée (certains actifs incorporels et goodwill) :

La norme impose qu'à chaque clôture annuelle, soit faite une comparaison entre la valeur recouvrable et la valeur nette comptable. Si la première est inférieure à la seconde, une dépréciation doit être enregistrée. Lorsqu'il est impossible de déterminer la valeur recouvrable d'un bien, notamment parce que les cash-flows qu'il génère ne sont pas indépendants de ceux générés par d'autres actifs, le calcul doit se faire au niveau de l'UGT dont dépend le bien considéré.

1.1.5. Les précisions méthodologiques

Indices de perte de valeur :

Les informations à considérer sont de source externe et interne. Les indices externes de perte de valeur correspondent notamment à :

- Une baisse significative de la valeur de marché de l'actif considéré.
- Des perspectives conjoncturelles dégradées.
- Des ruptures technologiques dans le secteur considéré.
- Un changement de réglementation.
- D'autres changements importants dans l'environnement de l'entreprise.

Les indices internes correspondent notamment à :

- L'obsolescence de l'actif considéré.
- Une détérioration du bien.
- Des performances techniques inférieures aux prévisions.
- Des perspectives d'arrêt ou d'abandon de l'activité.
- Des perspectives de restructuration.

Calcul du prix de cession net :

Le prix de cession net, observé ou théorique, est calculé sous déduction des seuls coûts directs liés à la cession. Ces derniers ne doivent pas comprendre les éléments suivants :

- Coûts de réorganisation résultant de la vente.
- Frais pour lesquels des passifs sont déjà comptabilisés.
- Charges de financement.
- Impôts sur le résultat de cession.

Valeur d'utilité :

La valeur d'utilité d'un actif est mesurée par la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif et sa revente en fin de vie.

Projections de flux de trésorerie :

Les prévisions de flux peuvent être estimés, pour les 05 premières années sur la base des projections internes de l'entreprise. Ces projections doivent être basées sur des hypothèses raisonnables et documentées, représenter la meilleure estimation possible de la direction et accorder une place prédominante aux données disponibles à l'extérieur de l'entreprise.

Taux d’actualisation :

Le taux d’actualisation utilisé correspond au taux que la société paierait aux conditions courantes du marché pour financer l’achat du ou des actifs. Il doit refléter la valeur temps de l’argent et prendre en compte le risque spécifique à l’entreprise et à l’actif considéré. La prime de risque ne doit pas faire double emploi avec la prudence retenue dans l’estimation des flux de trésorerie futurs.

1.1.6. Les conséquences d’une dépréciation sur les plans d’amortissement

La comptabilisation d’une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l’actif déprécié. Après constatation de la dépréciation, le plan d’amortissement de l’actif est recalé sur la nouvelle valeur nette (et le cas échéant, la nouvelle durée d’utilisation du bien).

Une machine d’une valeur initiale de 100 000 €, amortissable en linéaire sur 10 ans. Au terme de la 5^{ème} année, sa valeur comptable est de 50 000 €.

L’existence d’indices de dépréciation à conduit à déterminer une valeur recouvrable égale à la valeur d’utilité, de 15 000 €. La dépréciation à constater est donc de 35 000 €.

Après cette dépréciation et en l’absence de modification de la durée d’utilisation initialement prévue, les amortissements futurs seront calculés sur la base de la nouvelle valeur nette : ce qui conduira à un amortissement annuel de $15\,000 / 5 = 3\,000$ €

Conséquence d’une augmentation ultérieure de la valeur recouvrable :

Si des indices témoignent d’une amélioration de la situation antérieure, et que la valeur recouvrable augmente, la dépréciation est reprise. La reprise ne doit pas conduire à une réévaluation ; elle est donc limitée à un montant tel que la valeur comptable de l’actif n’excède pas la valeur résultat du plan d’amortissement initial (biens amortissables) ou à la valeur d’entrée dans les comptes.

1.2. LE CONTENU DE LA NORME

1.2.1. Les règles de comptabilisation

Principe général : inscription en résultat :

Une perte de valeur est comptabilisée dans la mesure où la valeur nette comptable d’un actif ou d’une UGT excède sa valeur recouvrable. La perte de valeur est inscrite au compte de résultat sauf lorsqu’elle a été constatée sur un actif précédemment réévalué. De manière symétrique, la reprise ultérieure de perte de valeur sur des actifs comptabilisés à leur coût historique sera comptabilisée en produits.

Cas particulier : imputation sur l’écart de réévaluation :

Si l’actif ou l’UGT en question a fait l’objet d’une réévaluation antérieure, la perte de valeur est traitée comme une réévaluation négative et imputée directement sur la réserve de réévaluation. Si la dépréciation excède l’écart de réévaluation, le surplus sera affecté au résultat. De manière symétrique, la reprise ultérieure de perte de valeur sur des actifs comptabilisés à leur montant réévalué sera traitée comme une réévaluation positive.

1.2.2. Les informations à fournir

L'entreprise doit indiquer dans ses états financiers et les notes annexes :

- Détail des dotations et des reprises aux comptes de provisions pour dépréciation d'actif ventilé par rubrique du compte de résultat.
- Montant des dépréciations d'actifs imputé ou repris sur les capitaux propres de la période.

Pour les dotations et les reprises significatives, il convient de préciser :

- Circonstances à l'origine de la provision ou de la reprise, nature du bien et de l'UGT concernée.
- Référence par rapport à laquelle la dépréciation est constituée (prix de cession/valeur d'utilité).
- Mode de détermination du prix de cession.
- Taux d'actualisation utilisé pour le calcul de la valeur d'utilité.

1.3. LA PRÉPARATION DU PASSAGE A L'APPLICATION DE LA NORME

1.3.1. Les principales divergences avec le référentiel français

Prise en compte de la dépréciation :

- **Norme française** : le PCG ne précise ni méthodologie, ni réelles modalités d'application.
- **IAS 36** : la norme définit des modalités précises d'application obligatoire.

Reconnaissance de l'unité génératrice de trésorerie (UGT) :

- **Norme française** : le règlement du CRC ne retient pas la notion d'UGT et considère que les dépréciations doivent être déterminées actif par actif.

1.3.2. Les dispositions de la norme de première adoption

En ce qui concerne la dépréciation des actifs immobilisés, la norme IAS ne prévoit pas d'exception à la règle d'application rétrospective. Pour la constitution du bilan d'ouverture, tous les actifs concernés reconnus au 01/01/2004 doivent faire l'objet d'un test de dépréciation dans les conditions prévues par IAS 36. Ensuite, la valeur comptable se doit d'être ajustée si elle est inférieure à leur valeur recouvrable.

Valeur à cette date, l'entreprise doit donc avoir :

- Constitué son réseau d'UGT.
- Défini les indicateurs de perte de valeur qu'elle retient.
- Recherché les valeurs de marché des biens traités sur un marché actif.
- Procédé au calcul de la valeur recouvrable des biens pour lesquels existe une présomption de perte de valeur, et des biens incorporels à durée de vie indéfinie.
- Passé les ajustements nécessaires.

La contrepartie des ajustements de valeur sera enregistrée dans les capitaux propres du bilan d'ouverture. Le suivi des indicateurs de dépréciation et les tests de dépréciation devront également être effectués au 31/12/2004.

1.3.3. Principaux cas d'impact

Les principaux cas d'impact seront constatés dans les groupes dont les pratiques antérieures auraient été l'une ou l'autre des suivantes :

Absence d'évaluation systématique de la valeur recouvrable :

IAS 36 oblige à mettre en œuvre la procédure de dépréciation à la date de transition et ensuite de manière régulière. Elles devront donc calculer leur valeur recouvrable à la date de transition en se référant aux règles d'IAS 36 et constater éventuellement des pertes de valeur.

Évaluation globale de la valeur recouvrable :

Les évaluations seront désormais effectuées par UGT sans possibilité de compenser entre gains latents des unes et pertes des autres. Les groupes qui procédaient à une évaluation de la valeur recouvrable sur des périmètres plus larges que les UGT auront vraisemblablement à ajuster les dépréciations passées.

Cash-flows futurs estimés selon une méthode non conforme :

Les dispositions de la norme imposent de retenir des hypothèses raisonnables et objectives, interdisent d'anticiper sur les restructurations à venir, de prendre en compte des éléments relatifs au financement. Par ailleurs, la norme prévoit que les cash-flows estimés soient actualisés et donne une règle pour définir le taux d'actualisation. Les groupes dont la pratique divergeait de la norme sur l'un ou l'autre de ces points auront à revoir les calculs de valeur d'utilité et à ajuster éventuellement le montant des dépréciations.