

Université d'Oran

Faculté des Sciences Economiques, Sciences de  
Gestion et des Sciences Commerciales

*Mémoire de D.P.G.S*

*OPTION : AUDIT et expertise comptable*

Thème :

# LA GESTION DES IMMOBILISATIONS SELON LES NORMES INTERNATIONALES

Mémoire présenté et soutenu publiquement par  
Mr LACHELAK Abdelkader

## Composition des jury :

Président: M.CHENNOUF Sadok, Maître Assistant A , Université d'Oran

Rapporteur : M.BOURI Chaouki, Maître Assistant A , Université d'Oran

Examineur : M.HALIMAOUI Yahia, Maître Assistant A , Université d'Oran

2008-2009

Je tiens à remercier MR BOURI CHAOUKI qui a fait preuve d'une grande disponibilité et collaboration pour ses orientations et ses conseils précieux pendant l'élaboration de ce travail.

Je tiens également à remercier MR SMAIL BACHIR commissaire aux comptes et formateur consultant en normes IFRS pour son aimable coopération

Je remercie tous de nos enseignants du PGS.

## ***Introduction***

***la première partie*** : Les immobilisations corporelles et incorporelles

Chapitre 1 : Les immobilisations corporelles

Section 1 : Introduction, Définitions, comptabilisation et l'évaluation

1-1-Introduction

1-2-Définitions

1-3-La comptabilisation initiale

1-4 - Evaluation initiale

1-5- L'amortissement, les dépenses ultérieures et la réévaluation

1-6- Les dépenses ultérieures

Section 2 : Les réévaluations ; La sortie d'une immobilisation et les informations à fournir

2-1Les réévaluations

2-2-la sortie d'une immobilisation

2-3-La mise hors service et la cession

2-4-Les informations A fournir

Chapitre 2 :Les immobilisations incorporelles

Section 1 : Introduction Les conditions de reconnaissance comptabilisation et évaluation

1-1-Introduction

1-2-Les conditions de reconnaissance

1-3-L'enregistrement comptable et l'évaluation

- L'actif est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises

## Section 2 : Les évaluations futures, amortissement et perte de valeur

2-1-Le traitement de référence

2-2-Le traitement autorisé

2-3-Les conditions du marché actif

2-3-Les amortissements

2-4-Les dépréciations de valeur

2-5-La sortie des immobilisations

2-6-Les informations à fournir

La deuxième partie : immeubles de placement et les dépréciations d'actifs

Chapitre 1 : Les immeubles de placement

1-1-Introduction

1-2-Le traitement comptable :

1-3-Les évaluations postérieures :

1-4-Les informations à fournir :

Chapitre 2 : Les dépréciations d'actifs

Section1 : Introduction définitions Les pertes de valeur

1-1-Introduction :

1-2-Les définitions :

1-3-Les pertes de valeur :

- Les indices de perte de valeur :
- Indices externes :
- Indices internes :

Section 2 : comptabilisation, unités génératrice de trésorerie et information à fournir.

2-1-Le traitement comptable

2-2-Les unités génératrices de trésorerie

## 2-1 Les opérations de restructuration

- La comptabilisation d'une perte, de valeur d'un actif
- La comptabilisation de la perte de valeur d'une UGT
- La reprise de la perte de valeur

### 2-5- Informations à fournir

### 3- Sections : Regroupement d'entreprise :

03 -1 La détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis

3-2 Le traitement du *goodwill* positif généré par une opération d'acquisition :

3-3 Le traitement du *goodwill* négatif généré par une opération d'acquisition.

3-4 L'identification ou changement de valeur des actifs et passifs postérieurement à l'acquisition.

3-5 Les informations à fournir

## Conclusion

- Glossaire
- bibliographie

L'accessibilité : l'information fournie dans les états financiers doit être compréhensible immédiatement par les utilisateurs.

La pertinence : l'information doit être pertinente , par sa nature et son importance significative, pour les besoins de décisions des utilisateurs .

La fiabilité : l'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce que l'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter .

La comparabilité : les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise dans le temps et états financiers d'entreprises différentes afin d'évaluer et d'identifier les tendances de leurs situations financières et de leurs performances.

L'image fidèle : pour être fiable, l'information doit avant tout présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou dont on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente.

La neutralité : pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris . les états financiers ne sont pas neutre si , par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

ordre sa pertinence si elle est fournie avec un retard  
entre pertinence et fiabilité, la considération dominante  
doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de  
décisions économiques.

Définitions des éléments : les états financiers retracent les effets financiers des  
transactions et autres événements en les groupant en grandes catégories. Il s'agit des  
éléments liés directement à l'évaluation :

de la situation financière dans le bilan : les actifs, les passifs et les capitaux propres .  
de la performance dans le compte de résultat : les produits et les charges

les éléments du bilan : si un élément satisfait à la définition d'un actif, d'un passif ou  
des capitaux propres .

les éléments du compte de résultat : les éléments directement liés à l'évaluation du  
résultat sont les produits et les charges. La  
comptabilisation et l'évaluation des produits et les charges et par conséquent du résultat  
dépendent en partie des concepts de capital et de maintien du capital utilisés par  
l'entreprise pour préparer ses états financiers.

IAS international accounting standard :normes comptables internationales. Ancien nom des normes comptables internationales

ifrs international financial reporting standars : normes internationales d'information financière . il s'agit du nouveau nom pour les normes ias

juste valeur : montant pour lequel un actif pourrait être échangé , ou un passif éteint, entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale .

durée d'utilité : la durée d'utilité est soit la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser un actif soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif

équivalent de trésorerie : placements à court terme , très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et sont soumis à risque négligeables de changement de valeur.

Flux de trésorerie : entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie

Groupes : société mère et toutes ses filiales

Perte de valeur : excédent de la valeur comptable d'un actif sur valeur recouvrable

Méthode du coût : méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est enregistrée au coût .

ptions normes , objectif , directives .

Unités génératrices de trésorerie : 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 d'actifs.

Valeur comptable : montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.

Valeur d'utilité : valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.

Valeur recouvrable : valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité .

Valeur résiduelle : montant net qu'une entreprise s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus .

La comptabilité financière inspirée des nouvelles normes internationales à savoir les IAS/ IFRS a donnée une nouvelle vision sur les affaires et a sécurisé les opérations financières dans l'objectif de sauvegarder les intérêts d'une grande gamme d'utilisateurs en privilégiant les apporteurs de capitaux risque, le nouveau langage international a donné plus importance à l'information financière, elle impose qu'elle soit pertinente et fiable voire aussi intelligible pour qu'elle puisse être compréhensible d'une manière très facile par des personnes ayant une connaissance raisonnable des affaires économiques de l'entreprise ainsi que de la comptabilité.

Il convient de signaler que tous les postes du bilan comptable ont subi un bouleversement dans le fond et dans la forme le cas des investissements ont changés de nom il s'appellent dorénavant les immobilisations, un tel concept a été utilisé longuement par les analystes financiers pour refléter une image sur la situation financière de l'entreprise à un moment donné, qui veut dire que la nouvelle logique comptable va certainement produire des états financiers au sens propre du mot, lesquels ne nécessitent aucun retraitement pour y arriver à un bilan financier, en plus divers changements ont été introduits tel que :

- ✓ la prise en compte de la valeur résiduelle ;
- ✓ les dotations aux amortissements sur des bases économiques et non pas fiscales ;
- ✓ les adaptations au fur et à mesure du plan d'amortissements par suite de la réception des informations qui peuvent influencer sur les décisions économiques tel que les pertes de valeurs et les changements de durées d'utilité.

catégorie, le nouveau référentiel international et spécialement dans les immobilisations incorporelles a fait la reconnaissance des efforts de recherches et de développement consentis pas l'entreprise et a présenté des recherches et a impliqué l'activation de toutes les charges qui interviennent dans la phase de développement après satisfaction de certaines critères.

Aussi, il est à noter que la gestion comptable des immobilisations se fera soit selon le modèle de la juste valeur soit selon le modèle du coût historique, un tel choix s'impose dès le départ et exige aussi la mise en place d'un système de contrôle interne qui fait appel à toutes les fonctions sans exception ce qui veut dire que la nouveau vocabulaire sera partagé par toutes les structure de l'entreprise.

Ce travail de recherche vise à traiter l'opération financière qui touchent les immobilisations corporelles et incorporelles et de répondre sur la question suivante :

**« Quels sont les nouveau concepts et principes de la gestion comptable et financière des immobilisation corporelles et incorporelles selon les normes internationales ».**

Pour cerner cette idée le travail sera subdivisé sur deux parties, la première traitera les immobilisations corporelles et incorporelles.

Une deuxième partie sera consacré aux immeubles de placements ainsi que les dépréciations d'actifs sien de cette partie un chapitre traitera les opérations de clôture comptabilisation et évaluation selon les deux modèles à savoir le modèle de juste valeur et le modèle du coût historique, ainsi que le regroupement d'entreprise.



**PDF Complete**

*Your complimentary use period has ended. Thank you for using PDF Complete.*

[Click Here to upgrade to Unlimited Pages and Expanded Features](#)

era un aperçu sur les informations à fournir édictées par le norme pour peuvent être dans une situation de conformité aux règles internationales.



Your complimentary  
use period has ended.  
Thank you for using  
PDF Complete.

[Click Here to upgrade to  
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

# *La première partie :* **Les immobilisations corporelles et incorporelles**

### 1-1-Introduction :

Les immobilisations corporelles sont traitées par la norme IAS 16. Cette norme a été révisée pour la dernière fois en Décembre 2003. Elle a pour objectif d'éclairer les quatre points suivants :

- ✓ elle permet de distinguer une charge d'une immobilisation et d'un stock ;
- ✓ elle indique quelles sont les composantes du coût d'une immobilisation ;
- ✓ elle précise quelles sont les dépenses de maintenance et de grosses réparations et qui seront intégrées dans le montant de l'immobilisation corporelle ;
- ✓ Enfin, elle indique la date de comptabilisation à retenir.

Cette norme s'applique à la comptabilisation de l'ensemble des immobilisations corporelles, sauf si d'autres normes imposent ou permettent un traitement comptable différent de celui prescrit par la présente norme. De ce fait, les immeubles de placement ne rentrent pas dans le champ d'application de cette norme.

### 1-2-Définition :

Plus précisément, IAS 16 définit les immobilisations corporelles comme des actifs corporelles:

- qui sont détenus par une entreprise, soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives; et
- dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice. « 1 »

## **L'évaluation initiale :**

### **1-3-La comptabilisation initiale :**

Un élément d'immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif dans le cas où les conditions suivantes sont réunies :

- ✓ il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise ;
- ✓ Le coût de cet actif pour l'entreprise peut être évalué de façon fiable.

### **1-4-Evaluation initiale :**

Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions pour être comptabilisée en tant qu'actif doit être initialement évaluée à son coût qui comprend le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.

Le coût est composé du prix d'achat, y compris droits de douane et taxes non récupérables, et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre en marche l'actif en vue de l'utilisation prévue, tels que :

- les coûts de préparation du site ;
- les frais de livraison et de manutention initiaux ;
- les frais d'installation ;
- les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs ;
- les coûts estimés pour le démantèlement ou la remise en état du site.

## **1-3-L'AMORTISSEMENT, LES DÉPENSES ULTÉRIEURES ET LA RÉÉVALUATION :**

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

Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel les avantages économiques futurs liés à l'actif sont consommés par l'entreprise

Aussi il est à noter que les normes internationales imposent, l'utilisation de l'approche par composants, dès l'acquisition de l'immobilisation, la comptabilisation séparée des composants dont la durée d'utilité est plus différentes que celle de l'immobilisation prise dans son ensemble. L'amortissement de ces composants se fait alors sur cette durée d'utilité. « 1 »

A chaque date de clôture la durée d'utilité doit être réexaminée périodiquement si les prévisions sont sensiblement différentes des estimations antérieures, les dotations aux amortissements de l'exercice en cours et des exercices futurs doivent être ajustées.

Le mode d'amortissement doit être réexaminé périodiquement : en cas de modification importante du rythme attendu des avantages économiques découlant de l'actif lequel doit être modifié par voie de conséquence les dotations de l'exercice en cours et des exercices futurs doivent être ajustées.

es :

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs, au-delà du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant, iront à l'entreprise.

Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues.

Plus précisément, les dépenses ultérieures sont à comptabiliser en immobilisations corporelles dans l'une des trois circonstances ci-après :

- ✓ Elles améliorent l'état de l'actif existant au-dessus de son niveau de performance défini à l'origine ;
- ✓ Un composant d'une immobilisation corporelle, ayant fait l'objet d'un suivi distinct et ayant été amorti sur une durée d'utilité distincte, doit être remplacé ;
- ✓ la dépense correspond à un coût d'inspection ou de révision majeure et ce composant a déjà été amorti.

A titre d'illustration, nous pouvons citer les compagnies aériennes qui procèdent à des révisions complètes de leurs avions tous les trois ans. Si ce coût peut être évalué de façon fiable, si les avantages économiques vont à la compagnie et si la compagnie peut isoler un composant dans l'actif correspondant à une inspection, alors les dépenses peuvent être activées.

Un actif acquis pour une valeur de 1000 da a une durée de vie de 20 ans. La société a évalué les coûts d'inspection à 100 ; ces travaux nécessitent une vérification périodique 3 ans. L'entreprise devra identifier un premier composant pour un montant de 900 amorti sur 20 ans et un second composant d'une valeur de 100 da amorti sur 3 ans. A la fin des 3 années et A l'issue de la période de révision, l'entreprise immobilisera un montant de 100 amortis sur une nouvelle période de 3 ans.

### **La recouvrabilité de la valeur comptable et pertes de valeur :**

Une perte de valeur est l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable. Dans ce cas, c'est IAS 36, dépréciation d'actifs qui s'applique.

## **Section 2 : Les réévaluations ; La sortie d'une immobilisation et les informations à fournir**

### **2-1-Les réévaluations :**

Deux traitements possibles :

Deux traitements sont possibles quant aux évaluations postérieures après l'entrée du bien à l'actif du bilan. Comme dans plusieurs normes, IAS 16 préconise un traitement de référence et un traitement autorisé.

Le traitement de référence consiste à comptabiliser l'actif à son coût d'entrée, diminué des amortissements et des pertes de valeur cumulés.

Le traitement autorisé consiste à comptabiliser l'actif à sa valeur réévaluée qui correspond à la juste valeur à la date de la réévaluation diminuée du cumul des amortissements et pertes de valeur ultérieures.

corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée.

Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante.

Comptabiliser de l'écart de réévaluation Les augmentations de valeur par rapport au coût amorti sont créditées directement aux capitaux propres (écarts de réévaluation), sauf dans la mesure où elles compensent une réévaluation négative (c'est-à-dire une perte de valeur du même actif, comptabilisés antérieurement en charges. 1

Les diminutions en dessous du coût amorti sont normalement comptabilisées en moins du résultat, sauf lorsqu'elles renversent une réévaluation positive préalable, auquel cas elles viennent annuler l'écart de réévaluation, tout excédent étant comptabilisé en charge de la période.

Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est soit :

- ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué ;
- éliminé de la valeur comptable brute de l'actif et le montant net est porté au montant réévaluée de cet actif.

**ation :**

Une immobilisation corporelle doit être éliminée du bilan lorsqu'elle est cédée ou lorsqu'elle est hors d'usage de façon permanente et que l'entreprise n'attend plus d'avantages économiques futurs de sa sortie.

Les pertes ou profits comptabilisés dans le compte de résultat provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif ; ces règles s'appliquent même en cas de sortie involontaire.

### **2-3-Les informations A fournir**

Les états financiers doivent indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles :

- les méthodes d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute
- les modes d'amortissement utilisés
- les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés
- un rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.

### Exercice :

Une immobilisation corporelle est initialement comptabilisée à son coût pour 1000 au début de l'exercice N. Amortie en linéaire sur 10 ans.

A la fin de l'exercice N + 1, sa valeur nette comptable est de 800. Une évaluation conduite à réévaluer la valeur brute de 50 %, soit 500.

### T.A.F :

Traiter cette opération selon la norme IAS 16.

### Solution :

Le tableau suivant détermine le calcul des écarts de réévaluation :

Actif corporel	Comptabilisé	Réévaluations	Réévalué
Valeur brute	1000	500	1500
Amortissements	(200)	(100)	(300)
Valeur nette Comptable	800	400	1200

L'option retenue n'aura pas d'impact sur la dotation aux amortissements, dans la mesure où la durée d'amortissement totale de 10 ans et la durée résiduelle de 8 ans ne changent pas. L'amortissement sur la base des valeurs comptables aura été de 100 par an. Il s'élève désormais à 150 elle se calcule de la manière suivante:

- ✓ soit 1500 sur 10 ans ;
- ✓ soit 1200 sur 8 ans.

Le 31/12/N - 2, l'entreprise « Z » a réévalué ses immobilisations acquises le 02/01/N - 11 pour 425 000 amortissables sur 20 ans.

- ✓ La valeur d'utilité est fixée à 250 000 au 31/12/N - 2 ;
- ✓ Le montant des amortissements est éliminé de la valeur comptable brute de l'actif et le montant net est porté au montant réévalué de cet actif. On supposera que les écritures d'amortissements de N - 2 ont été passées.

**T.A.F :**

- ✓ déterminer le montant de l'écart de réévaluation.

**Solution :**

La réévaluation de l'ensemble immobilier conduit à calculer l'écart de réévaluation par différence entre la valeur nette comptable et la valeur de marché du bien.

Calcul de l'écart d'évaluation d'un ensemble immobilier :

Elements	Valeurs avant réévaluation	Valeurs réévalués	Ecart de réévaluation
Immeubles	425 000	250 000	
- Amortissement	(212 000)		
Valeur nette des immeubles	212 500	250 000	37 500

A compter de N - 1, l'amortissement à comptabiliser chaque année sera de  $250000/10 = 25\ 000$  au lieu de  $425\ 000/20 = 21\ 250$ .

Supposons ensuite que le 31/12/N - 1, une nouvelle évaluation a donné une valeur de 180 000.

**T.A.F :**

Quels sont le nouvel écart et l'impact sur le compte de résultat ?

**Solution :**

La valeur nette comptable au 31 /12/N-1 =  $250\ 000 - 250\ 000/10 = 225\ 000$

L'écart de la réévaluation qui en résulte est négatif à hauteur de :

$$225\ 000 - 180\ 000 = 45\ 000$$

Cet écart de réévaluation négatif sera imputé pour 37 500 sur l'écart de réévaluation positif constaté en N - 2. La différence, soit  $45\ 000 - 37\ 500 = 7\ 500$  est comptabilisée comme perte de valeur .

Par ailleurs, à compter de N, l'amortissement à comptabiliser chaque année sera de  $180\ 000/9 = 20\ 000$ .



*Your complimentary  
use period has ended.  
Thank you for using  
PDF Complete.*

[Click Here to upgrade to  
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

## **Les immobilisations incorporelles :**

## Section 1 - Introduction Des conditions de reconnaissance comptabilisation et évaluation

### 1-1- Introduction :

IAS 38 doit être appliquée au traitement de toutes les immobilisations incorporelles sauf :

- les immobilisations couvertes par une autre norme ;
  - les actifs financiers définis dans IAS 32
  - les goodwill (traités dans IFRS 3) ;
  - les droits miniers et les dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de minerais ;
- les immobilisations incorporelles résultant de contrats avec les assurés dans les entreprises d'assurance.

De ce fait, IAS 38 s'applique aux dépenses de publicité, de démarrage d'une activité, à la recherche et développement (R & D) mais ne s'applique pas aux immobilisations incorporelles détenues en vue de leur revente (les éléments sont alors traités comme des stocks), aux actifs d'impôts différés (IAS 12), aux actifs résultant d'avantages au personnel (IAS 19), au goodwill résultant de regroupement d'entreprises (IFRS 3) et aux actifs financiers (IAS 32) ainsi qu'aux droits miniers.<sup>1</sup> Si une immobilisation comporte à la fois une partie incorporelle et une partie corporelle, il faudra procéder à une analyse pour savoir quelle partie prime et quelle norme s'applique, à savoir IAS 38, Immobilisations incorporelles, ou IAS 16, Immobilisations corporelles. Si la partie incorporelle peut être séparée de la partie corporelle, alors on comptabilisera les éléments de façon distincte.

---

<sup>1</sup> pascal barneto normes ias/ifrs dunod paris 2004 p126

## naissance :

Selon IAS 38 « une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique, détenu en vue de son utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour une location à des tiers ou à des fins administratives.

Un actif est une ressource :

Contrôlée par une entreprise du fait d'événements passés, et

Dont les avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise

Les critères retenus par la norme sont donc les suivants :

- l'absence de substance physique.
- l'aspect identifiable.
- l'existence d'avantages économiques futurs.
- le contrôle d'une ressource.

Commentons chacun d'eux.

(1) L'absence de substance physique est le propre d'une immobilisation incorporelle.

(2) Le caractère identifiable est important car il permet de distinguer une immobilisation incorporelle d'un goodwill et renvoie au critère de séparabilité mais aussi à la nature des droits liés à cet actif ou à une transaction relative à cet actif. La norme précise (§ 11) qu'une immobilisation incorporelle est séparable si elle peut être louée, échangée ou si elle peut générer une distribution des avantages économiques futurs qui lui sont spécifique, sans se séparer également des avantages économiques futurs provenant d'autres actifs utilisés dans la même activité génératrice de produit.

(3) Les avantages économiques futurs sont constitués par le potentiel de l'actif à générer directement ou indirectement des flux de trésorerie ou des

ou encore des réductions de sortie de trésorerie. La norme insiste sur le fait que les économies de coût générées par l'actif sont à prendre en considération. Par exemple, l'utilisation d'une licence ou d'un brevet peut générer des économies de coût de production sans pour autant générer directement des flux de trésorerie.

(4) Le dernier critère évoqué par la norme est le contrôle de l'actif. Selon la norme, le contrôle est présumé lorsque l'entreprise a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques de la ressource et peut restreindre l'accès des tiers à ces avantages. Le contrôle est évident lorsque l'entreprise détient un droit juridique sur l'actif (licence d'exploitation, brevet ...). Dans le cas contraire, il appartiendra à l'entreprise de justifier sa position.

Faute de contrôle, le capital humain et les dépenses de formation liées sont comptabilisés en charge. Il en est de même pour les parts de marché et les portefeuilles des clients.

Ainsi, il faut que ces quatre critères soient réunis pour identifier le bien comme une immobilisation incorporelle.

## 1-2- L'enregistrement comptable et l'évaluation :

Les conditions d'inscription à l'actif d'éléments incorporels sont celles exposées ci-dessus et complétées par les critères suivants :

Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée si et seulement si :

- Il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entreprise ; et si
- Le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

Comme dans plusieurs autres normes, l'IAS 38 précise que la probabilité des avantages économiques s'appréciera en fonction d'hypothèses raisonnables et

isations disponibles, l'entreprise procédera à une analyse et à son jugement, en accordant davantage de poids aux éléments extérieurs.

Concernant l'opération de l'évaluation, plusieurs cas de figure sont à envisager :

- ✓ L'actif est acquis de façon séparée, dans le cadre d'un regroupement d'entreprises ou est généré en interne ;
- ✓ L'actif est acquis séparément dans le cas d'une acquisition spécifique, le coût sera facilement identifiable en se référant au prix de vente ; le coût inclut alors les droits de douane ainsi que toute dépense liée directement à sa mise en place ;
- ✓ Si l'actif a été acquis grâce à une subvention, deux enregistrements sont possibles :
  - on pourra procéder soit à une comptabilisation séparée des deux éléments,
  - soit à une compensation entre la valeur de l'actif et la subvention qui lui est liée.

### **L'actif est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises :**

Les immobilisations acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sont traitées dans le cadre de l'IFRS 3 et comptabilisées en actif à la date d'acquisition, si elles remplissent les conditions précédemment citées.

Dans le cadre d'un regroupement, le coût est alors la juste valeur à la date d'acquisition du bien ; il faudra que cette immobilisation réponde aux critères de IAS 38 d'identification pour être enregistrée en tant que tels. Sinon, elle sera valorisée dans le goodwill.

### **L'actif est généré en interne :**

Dans le cadre des actifs générés en interne, deux catégories d'actifs sont à considérer : le goodwill et les autres actifs incorporels.

, rappelons qu'il correspond à la différence entre la valeur de l'actif net de l'entreprise et sa valeur économique lequel ne peut pas être comptabilisé à l'actif du bilan car il ne répond pas aux critères de comptabilisation et d'évaluation d'IAS 38.

Pour les autres actifs incorporels générés en interne, l'IAS 38 a choisi d'opter pour un traitement similaire à celui des actifs incorporels acquis ; dans ce cadre ,il est nécessaire de déterminer un seuil à partir duquel un actif identifiable commence générer des flux de trésorerie , et quelle est le meilleur moyen pour la détermination de façon certaine le coût de cet actif ;

Afin de déterminer si un actif incorporel crée en interne peut satisfaire les critères de comptabilisation et d'activation, deux phases sont distinguées dans la norme :

- la phase de recherche ; et
- la phase de développement.

Ce qui relève de la recherche ne peut pas être comptabilisé à l'actif et sera nécessairement enregistré en charges.

En revanche, ce qui relève du développement pourra être comptabilisé en tant qu'immobilisation sous certain nombre de critères qui sont les suivants :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- sa capacité A vendre ou utiliser l'immobilisation incorporelle ;
- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables.
- la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ;

de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de ses développements.

Le coût d'une immobilisation générée en interne est évalué au cumul des dépenses encourues à partir de la date à laquelle l'immobilisation satisfait pour la première fois les critères de comptabilisation énoncés ci dessus et non le cumul des tout les dépenses engagées depuis le départ.

Il est à noter que toutes les dépenses comptabilisées avant la date de décision pour l'immobiliser ne peuvent pas être incluses dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Les dépenses pouvant faire l'objet d'une activation sont les éléments suivants :

- les dépenses au titre des matériaux et services utilisés les coûts de personnel directement affectés au projet ;
- toute dépense directement attribuable à la constitution de l'immobilisation et l'amortissement des immobilisations utilisées pour générer cet actif ;
- les frais généraux qui peuvent être imputés à l'immobilisation de façon raisonnable, cohérente et permanente ;
- Si les coûts d'emprunt répondent aux critères d'IAS 23 ;

Les éléments ne constituant pas coûts activables au sens de la norme concernent ;

- les coûts généraux attribués à la préparation de l'actif et les coûts de vente ;
- les inefficiences clairement identifiées dans le processus de création et fabrication de l'immobilisation ;

la formation du personnel pour utiliser l'actif.

#### **Les dépenses ultérieures :**

Les dépenses ultérieures engagées pour l'immobilisation incorporelle après son acquisition peuvent être immobilisées si ces dépenses permettent à l'actif de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini à l'origine et si ces dépenses peuvent être attribués à l'actif et peuvent être évaluées de façon fiable.

La norme précise que les coûts encourus, afin de restaurer ou de maintenir les avantages économiques futurs qu'une entreprise peut attendre du niveau de performance défini à l'origine pour des logiciels existants, doivent être comptabilisé en charge au moment ou ces travaux de maintenance sont effectués l'idée est que si les avantages économiques ne sont pas améliorés par la dépense, il n'y a pas lieu d'activer ces dépenses.

## **Section 2 : Les évaluations futures, amortissement et perte de valeur**

### **2-1-Les évaluations futures :**

La norme IAS 38 fait référence à deux types de traitement des immobilisations incorporelles après son obtention, l'un est considéré comme un traitement de référence et le deuxième est qualifié d'alternatif dont le choix est relève d'une décision de gestion qui appartient à l'entreprise.

### **2-2-Le traitement de référence :**

Le traitement de référence propose d'évaluer le bien à son cout amorti, à savoir son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur telles qu'elles sont définies dans la norme IAS 36 : Dépréciations d'actifs.

### **2-3-Le traitement autorisé :**

Le traitement autorisé consiste à comptabiliser l'immobilisation à sa juste valeur

ion d'un marché actif des immobilisations, pour le  
les réévaluations doivent être faites de façon  
régulière ; selon ce traitement, la valeur réévaluée devient chaque année la nouvelle  
base des amortissements futurs ;

Cependant, l'IAS 16 souligne qu'il est peu probable qu'un marché existe pour les  
incorporels car il s'agit souvent d'actifs spécifiques voire uniques et que si des  
transactions ont lieu, les négociations sont privées et inconnues pour le public.

#### **2-4-Les conditions du marché actif :**

Un marché actif implique que les éléments négociés soient homogènes, de telle  
sorte nous pouvons trouver des vendeurs et des acheteurs à tout moment et que les  
prix soient mis à la disposition du public ; s'il n'existe pas de marché actif, on ne  
peut pas pratiquer de réévaluations.

Pour la plupart des actifs incorporels, de tels marchés n'existent pas et s'ils  
existent, la fréquence des réévaluations dépendra alors de la volatilité de la juste  
valeur.

Si une immobilisation incorporelle est réévaluée, tous les autres actifs de sa  
catégorie doivent être également réévalués, à moins qu'il n'existe aucun marché  
actif pour ces éléments ; dans ce cas, l'immobilisation incorporelle est  
comptabilisée à son coût.

La base de l'amortissement est constituée par le coût de l'actif ou éventuellement le montant en tenant compte d'une réévaluation diminué de sa valeur résiduelle ; ce coût est réparti sur la durée d'utilité de l'actif.

La valeur résiduelle est considérée, selon la norme, comme nulle sauf dans deux conditions : « 1 »

- s'il est un tiers s'est engagé à racheter l'actif ;ou
- qu'un marché existera pour l'actif en question à la fin de sa durée d'utilité.

La durée d'utilité est, soit la période pendant laquelle l'entreprise est censée utiliser l'actif, soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif.

Le mode d'amortissement est la méthode rendant compte, au mieux, de la consommation par l'entreprise des avantages économiques de l'actif ; si la méthode est impossible à déterminer, on retiendra un amortissement linéaire.

En cas de modifications importantes sur la durée d'amortissement de l'immobilisation, on pourra modifier le plan d'amortissement avec effet prospectif.

## **2-6-Les dépréciations de valeur :**

Les pertes de valeur des immobilisations incorporelles sont à enregistrer selon IAS 36 ; cependant, les tests sont à pratiquer chaque année pour le goodwill, les immobilisations incorporelles amortissables sur plus de 20 ans et les immobilisations incorporelles en cours, C'est -à -dire les immobilisations dont on n'est pas encore certain qu'elles généreront des avantages économiques futurs suffisants pour compenser le coût initial.

ons :

Une immobilisation doit sortir du bilan si elle ne procure plus d'avantages économiques.

Les coûts ou profits réalisés à la sortie de l'actif sont à comptabiliser en charges ou en produits.

L'application d'IAS 38 dans le cadre des dispositions transitoires spécifiques IFRS 1 précise que les états financiers doivent être présentés pour la première application comme si les normes avaient toujours été appliquées ; il s'agit donc d'une application rétrospective des normes.

IAS 38 prévoit des dispositions transitoires lesquelles s'appliquent aux changements des principes comptables des entités ; à titre d'illustration, nous présenterons deux cas de figure.

### **Exemple :**

Un élément incorporel a été comptabilisé comme un actif distinct et à la date d'entrée en vigueur, l'élément ne satisfait pas à la définition ou aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle :

- Si l'élément est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises (acquisition), il faut réaffecter le goodwill et l'ajuster de manière rétrospective.
- Si l'élément n'est pas acquis dans le cadre d'un regroupement mais a été acquis séparément ou généré en interne, il faut le décomptabiliser.

L'entreprise « h » a procédé en N – 4 à un regroupement et a constaté un goodwill de 15 000 et un actif incorporel de 500 amortissable sur 10 ans. En N « h » applique IAS 38 ; l'actif incorporel ne répond pas aux critères de comptabilisation d'IAS 38.

**T.A.F :**

- Que doit faire comptablement l'entreprise ?

**Solution :**

Il faut ajuster de façon rétrospective la valeur du goodwill, c'est-à-dire l'augmenter en le débitant de 500 et annuler l'immobilisation constatée en créditant le compte pour le même montant. Enfin, il faut retraiter de façon rétrospective les capitaux propres pour l'amortissement constaté sur l'incorporel initialement comptabilisé : réduction d'amortissement de  $200 = 500/10 \times 4$ .

**Exemple 2 :**

A la date d'entrée en vigueur d'IAS 38, un élément satisfait à la définition et aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle mais n'a pas été auparavant comptabilisé en tant qu'actif.

Si l'immobilisation incorporelle a été acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises et a été intégrée au goodwill, la comptabilisation de l'immobilisation est encouragée mais non obligatoire.

Si l'immobilisation n'est pas issue d'un regroupement d'entreprises ; elle a été

en interne , il faut ajuster le goodwill de manière rétrospective à la date d'acquisition comme si l'immobilisation incorporelle n'avait jamais été incluse dans le goodwill comptabilisé à la date d'acquisition.

### Exemple :

Considérons qu'en N - 5, une entreprise algérienne a procédé à l'acquisition d'une entreprise kenyenne l'opération a généré un goodwill de 1200 ; cette dernière disposait d'une marque valorisable à 400 amortissable sur 20 ans qui n'a pas été reconnue lors du regroupement en N, au passage aux IAS/IFRS, alg est encouragée à comptabiliser séparément l'immobilisation sachant qu'il n'existe pas de marché actif pour cet incorporel.

### T.A.F :

- Traiter cette opération.

En N, la marque aurait une VNC  $(400 - 400 / 20 * 5) = 300$ . Cette valeur peut être reportée à l'actif en contrepartie d'une correction de la valeur du goodwill et des capitaux propres.

La valeur brute du goodwill au moment de l'acquisition est de 1200 ; la valeur brute après correction de la marque est de 800.

- ✓ Les amortissements qui auraient dû être pratiqués sur la marque sont de 100 doit donc ;
- ✓ annuler la valeur brute du goodwill en le créditant et constater la marque pour 400 en débitant le compte pour ce montant ;
- ✓ Constater l'amortissement de la marque par les capitaux propres (100).

Les informations à fournir selon IAS 38 sont les suivantes :

- Les modes d'amortissements utilisés ;
- La valeur brute de l'immobilisation, le cumul des amortissements et des dépréciations de valeur, à l'ouverture et la clôture de l'exercice;
- les postes du compte de résultat dans lesquelles est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles ;
- un rapprochement entre les valeurs au début de l'exercice et en fin d'exercice faisant apparaître :
  - les entrées en distinguant les créations internes, les acquisitions provenant de regroupement d'entreprise et les mises hors service ;
- Les pertes de valeur relatives aux dépréciations selon IAS 36 ;
- les reprises de valeur conséquentes à des pertes selon IAS 36 ;
- Les immobilisations amorties au de la de 20 ans et les critères qui ont conduit à ce choix.

### **Exercice :**

L'entreprise y met en place un nouveau processus dans son système de production au cours de l'exercice 20 N, les coûts sont de 7 000 dont 4 000 avant le 1<sup>er</sup> juin, 1 000 entre le 2 juin et le 30 juin et 2 000 du 1er juillet jusqu'au 31 décembre ; 20 N les services financiers sont en mesure de justifier qu'au 1<sup>er</sup> juin le processus remplit les critères de comptabilisation en tant qu'actif, selon IAS 38. La valeur recouvrable du procédé (Incluant les flux de trésorerie futurs pour achever le procédé avant qu'il soit prêt à être mis en service) est estimée à 12500. Au cours de N + 1, les dépenses engagées s'élèvent à 10 000 ; à la clôture de l'exercice de N + 1, la valeur recouvrable du savoir-faire inclus

9 000 à la même date, le coût du procédé de fabrication est de 15 000 (5 000 encourus au cours de l'année N et 10 000 au cours de N + 1

**T.A.F :**

**Question 1 :**

Hypothèse 1: il y a eu une erreur dans la transmission des informations et le nouveau processus n'a pas été immobilisé.

Hypothèse 2 : l'appréciation au 30 juin a été faite correctement.

Quelles sont les écritures comptables à la clôture des comptes au 30 juin N et à la clôture au 31 décembre 20 N dans les 2 hypothèses ?

**Question 2:**

On suppose qu'aucune erreur n'a été commise dans les comptes que doit faire l'entreprise à la fin de N + 1 ?

**Solution :**

**Question 1 :**

Hypothèse I :

Il y a eu une erreur de diffusion d'informations au mois de juin : le processus créé par l'entreprise pouvait être immobilisé mais cela n'a pas été fait.

Les coûts enregistrés en charges ne peuvent pas être repris ultérieurement et sont définitivement enregistrés en charges.

I/Ecritures comptables

Courant juin et jusqu'au 30 juin N :

Charge : Charge de personnel 5 000

Actif	Banque	5 000
-------	--------	-------

Du 1<sup>er</sup> juillet au 31 décembre N :

Charge : Charge de personnel 2 000

Actif	Banque	2 000
-------	--------	-------

En raison de l'erreur d'appréciation faite A la clôture du mois de juin, la valeur de l'immobilisation incorporelle au 31 décembre N est de 2000.

Immobilisation incorporelles	2000
Production immobilisé	2000

Hypothèse 2 :

Il n'y a pas eu d'erreur dans les comptes de Juin et les couts engagés pour la création de l'immobilisation ont donc été mis à l'actif correctement au 30 juin à la clôture .

Écritures comptables :

Courant juin N

Courant juin et jusqu'au 30 juin N :

Charge : Charge de personnel 5 000

Actif	Banque	5 000
-------	--------	-------

AU 30 juin N :

Immobilisation incorporelles	2000
Production immobilisé	2000

Du 1<sup>er</sup> juillet au 31 décembre N :

Charge : Charge de personnel 2 000

Actif	Banque	2 000
-------	--------	-------

Au 31 décembre N:

Immobilisation incorporelles	2000
Production immobilisé	2000

A la fin de l'année N, l'immobilisation incorporelle vaut 3 000.



Your complimentary  
use period has ended.  
Thank you for using  
PDF Complete.

[Click Here to upgrade to  
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

À la 31 décembre N-1, la valeur recouvrable du bien est de 9 000, alors que le bien est valorisé pour 13 000. Dans ce cas, il faudra procéder à une dépréciation, selon IAS 36, de  $13\ 000 - 9\ 000$  soit 4 000.



*Your complimentary  
use period has ended.  
Thank you for using  
PDF Complete.*

[Click Here to upgrade to  
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

# **La deuxième partie :**

## **Immeubles de placement et les dépréciations d'actifs**

## placement

IAS 40 immeuble de placement est rentrée en vigueur janvier 2001 et a été modifié pour la dernière fois en décembre 2003 ; elle les traite les immeubles acquis dans un objectif de transactions et ce afin de tirer des plus values, ces immeubles ne sont utilisés dans l'exploitation de l'entreprise.

Les immeubles de placement sont définis comme des biens immobiliers détenus pour en retirer des loyers, ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que de les utiliser dans la production, ou la fourniture de biens ou de services, ou à des fins administratives, ou le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.

La norme IAS 40 couvre les points suivants:

- les immeubles de placement dans les états financiers du propriétaire ;
- l'évaluation dans les états financiers du preneur d'un immeuble de placement détenu dans le cadre d'un contrat de financement ;
- l'évaluation dans les états financiers du bailleur d'un immeuble de placement donné en location dans le cadre d'une location simple ;
- l'évaluation dans les états financiers du preneur d'un immeuble de placement donné en location dans le cadre d'une location simple et ce si les autres éléments de la définition d'un immeuble de placement sont remplis dans le contrat de location, ou si le preneur utilise la méthode de la juste valeur,
- si la location est comptabilisée comme une location financement.
- Dans le dernier cas évoqué ci-dessus, il s'agit d'un choix opéré par l'entreprise et non d'une obligation. Cependant, si ce choix est retenu, l'entreprise devra l'appliquer à l'ensemble de ses contrats de location simple.

La norme ne s'applique pas aux biens immobiliers occupés par leur propriétaire, ni aux constructions entours et aux biens ayant le caractère de stock.

Un usage mixte (c'est-à-dire bien de placement et bien destiné pour la production de biens ou services) sera classé en immeuble de placement, si la part destinée à cet usage est significative pour pouvoir comptabiliser la norme ne précise pas le caractère de significativité. 1

Un immeuble qui fait l'objet d'un revenu mixte c'est-à-dire bien de placement et bien générant des revenus liés à des services de prestation de maintenance ou sécurité sera classée en immeuble de placement, si les revenus des différents services ne sont pas significatifs.

Par exemple, une entreprise détient plusieurs hôtels dont une part fait l'objet d'une exploitation directe alors que l'autre part est laissée en gestion à des tiers de façon contractuelle. Les hôtels exploités directement sont considérés comme occupés par l'entreprise et sont soumis à IAS 16, Immobilisation corporelles les autres hôtels sont soumis à IAS 40.

Enfin, un changement de catégorie d'actifs de placement (IAS 40) vers un actif pour une utilisation pour biens et services (IAS 16), ou inversement est possible si un commencement de transfert d'occupation a eu lieu.

La comptabilisation initiale comme tout actif, un immeuble de placement sera comptabilisé en tout qu'actif lorsque les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise.

Pour la comptabilisation initiale, un immeuble de placement est évalué à son coût qui inclut les coûts de transaction. De façon plus générale, il convient de se reporter à IAS 16, Immobilisations corporelles pour déterminer les composantes d'un coût de placement.

Si certaines conditions sont remplies, il est possible d'incorporer les coûts des emprunts.

### **1-3-Les évaluations postérieures :**

Les évaluations postérieures se font selon la méthode du coût ou la méthode de la juste valeur mais dans les deux cas, la norme prescrit de déterminer la juste valeur d'un bien immobilier de placement, à titre de comparaison notamment, quand c'est la méthode du coût qui est retenue.

En cas de changement de méthode comptable, dans le sens de la norme IAS 8 « Les méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs », s'applique dans le cas du choix pour une autre méthode, c'est-à-dire du coût ou de la juste valeur, la méthode est à utiliser pour tous les immeubles de placement la juste valeur ne peut pas s'appliquer uniquement à une sélection d'immobilisations, sauf cas exceptionnels.

La juste valeur d'un immeuble de placement est généralement sa valeur de marché et dans le cas où il est impossible de déterminer de façon fiable la juste valeur, le coût s'applique pour ces évaluations postérieures, un profit ou une perte résultant de la variation de la juste valeur d'un immeuble de placement figure dans le compte de résultat au cours duquel s'est produit.

Les immeubles de placement sont exclus du champ d'application de l'IAS 38, dépréciation d'actifs dans le cas d'un transfert d'un immeuble utilisé par une entreprise pour ses biens et services vers un immeuble de placement, l'entreprise doit appliquer IAS 16 Immobilisations corporelles, jusqu'au changement d'utilisation et à la date de transition, il faut gérer la différence de valeur entre l'évaluation selon l'IAS 16 et la juste valeur comme une réévaluation selon IAS 16.

Enfin, quel que soit le système d'évaluation retenu juste valeur ou coût, les dépenses ultérieures liées à un immeuble de placement ne pourront être comptabilisées à l'actif que si ces dépenses génèrent des avantages économiques futurs, qui dépasse le niveau défini à l'origine.

#### **1-4-Les informations à fournir :**

La norme IAS 40 immeubles de placement impose à une entreprise d'indiquer dans ses états financiers :

- ✓ Les critères développés pour distinguer un immeuble de placement des autres biens immobiliers ;
- ✓ Les méthodes et hypothèses retenues pour estimer la juste valeur ;
- ✓ dans quelle mesure l'évaluation retenue repose sur l'opinion d'experts ;
- ✓ d'autres informations sont également à fournir selon que l'on applique le modèle du coût ou de la juste valeur.



Your complimentary  
use period has ended.  
Thank you for using  
PDF Complete.

[Click Here to upgrade to  
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

# Les dépréciations d'actifs

## IAS 36

## 1-1-Introduction .

La norme IAS 36 traite de la dépréciation d'actifs et indique les modalités à suivre lorsque la valeur recouvrable d'un bien est inférieure à sa valeur comptable ; ces modalités reposent sur l'identification d'indices de dépréciation et de tests qui devront être engagées ou non en fonction de ces indices :

La norme traite toutes les catégories des actifs, sauf quelques exceptions lesquels sont traités dans d'autres normes et sont donc exclus du champ d'application de l'IAS 36 tels que:

- les stocks ;
- les actifs d'impôt déferé
- les actifs financiers ;
- les actifs résultant des contrats de construction et d'avantages du personnel
- les immeubles de placement ;
- les actifs biologiques.

En revanche, la norme s'applique aux actifs réévalués, suite à l'application des règles des autres normes comme le traitement autorisé de l'IAS 16 Immobilisations corporelles ou de l'IAS 38, Immobilisations incorporelles dans ce cadre les dépréciations seront traitées comme des réévaluations négatives.

### 1-2-Les définitions :

Afin d'évaluer une dépréciation ou une perte de valeur, il convient de définir un certain nombre de termes qui constituent les références dans les évaluations des actifs ; la norme conduit à comparer la valeur comptable d'un actif avec sa valeur recouvrable.

**La valeur recouvrable** ou valeur actuelle est le maximum entre la juste valeur diminuée des frais de cession c'est-à-dire et la valeur d'utilité ; la meilleure

prix sur un marché actif ou, le cas échéant, sur un

**La valeur d'utilité** est la valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation et de la sortie de l'actif elle est déterminée en fonction de la somme des flux de trésorerie futurs actualisés générés par l'actif qui doivent être fondés sur des hypothèses raisonnables et documentées et qui résultent des projections envisagées dans les prévisions les plus récentes approuvées par la direction avec prise en compte d'un délai de 5 ans maximum sauf si cela est justifié. <sup>1</sup>

Le calcul des flux de trésorerie est déterminé en fonction des entrées de trésorerie liées à une utilisation continue de l'actif et des sorties prévues pour générer les entrées citées ci-dessus ; ces calculs se font indépendamment de l'existence d'une intention de vendre l'actif ; ils rentrent plutôt dans une logique de choix d'investissement.

**La valeur nette de cession** est le montant qui résulterait de la vente de l'actif à la date de clôture des comptes, net des coûts de sortie et dans des conditions normales de transaction les parties sont consentantes et informées.

Dans le cadre d'IAS 36, la valeur recouvrable est comparée à la valeur comptable.

**La valeur comptable** correspond au montant enregistré lors de l'acquisition de l'actif après déduction du cumul des dotations aux amortissements.

**La perte de valeur** est alors la différence positive entre la valeur comptable et la valeur recouvrable.

Perte de valeur = valeur comptable – valeur recouvrable

Et valeur recouvrable = Max (prix de cession net, valeur d'utilité).

---

<sup>1</sup> pascal barneto normes ias/ifrs dunod paris 2004 p215

À chaque clôture une entité et après apparition d'un indice de perte de valeur à caractère interne ou externe doit pratiquer un test de dépréciation,

### **Les indices de perte de valeur :**

IAS 36 présente une liste d'indices pouvant impliquer un test de dépréciation ; ils sont classés par la norme en indice externe et en indice interne, les principaux sont résumés ci-dessous.

#### **Indices externes :**

Si durant l'exercice comptable, la valeur de marche de l'actif est inférieure à la valeur attendue compte tenu d'une utilisation normale du bien, un test de dépréciation doit être effectué.

Les changements importants constituent un deuxième indice ; il font référence aux évènements avant un impact négatif et qui vont survenir dans un proche avenir dans le cadre technique, économique, juridique ou relatif au marché dans lequel l'entreprise opère ou auquel est affecté l'actif.

Enfin, les taux d'intérêt ou de marché sont utilisés dans l'actualisation des flux de trésorerie s'ils ont augmenté pendant l'exercice, il est probable qu'ils possèdent un impact sur la valeur de ces flux de trésorerie.

#### **Indices internes :**

Lorsqu'il existe un indice de dégradation physique ou d'obsolescence de l'actif, l'entité doit pratiquer un test de dépréciation.

Les changements importants dans le mode d'utilisation est considéré comme étant un indice de perte de valeur à caractère interne ; et ce à travers des conditions d'utilisation du bien dans un avenir proche et qui ont généré un impact négatif sur l'entité.

plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient ou des plans de sorties d'un actif avant la date prévue.

Lorsque des indications internes montrent que la performance économique d'un actif sera moins bonne que celle attendue, il faut également procéder à un test.

Le test d'appréciation selon la norme est effectué chaque fin de clôture suite à la découverte d'un indice de perte de valeur cependant que dans deux cas de figure le test devient une opération systématique :

- lorsque les immobilisations incorporelles non encore terminées ;
- lorsqu'un goodwill a été inscrit suite à une acquisition,
- lorsque les incorporelles ont une durée de vie indéterminée.

## **Section 2 : comptabilisation, unités génératrice de trésorerie et information à fournir.**

### **2-1-Le traitement comptable :**

Un test de dépréciation est déclenché si un indice a été déterminé, un test peut être engagé sans donner lieu à une dépréciation ; si le test conduit à une dépréciation, c'est-à-dire si la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, l'entreprise doit comptabiliser une perte de valeur et par voie de conséquence adopter un nouveau plan d'amortissement selon les nouvelles données d'une manière prospective.

#### **Exemple :**

L'entreprise « z » a acquis le 2 janvier N un matériel au coût de 100 000 qui a une durée d'utilité de 5 ans.

À l'issue de ces 5 années, la Valeur résiduelle est estimée à 10 000.

Au 31 décembre N, le bien est estimé à 80 000

déterminer la valeur comptable ;

- déterminer le montant de la perte de valeur.
- déterminer le montant de la dotation aux amortissements à passer dans l'exercice suivant et ce en supposant que la valeur résiduelle reste identique.

### **Solution :**

- La valeur comptable est de :  
 $100\ 000 - (100\ 000 - 10\ 000)/5 = 82\ 000.$
- Le montant de la perte de valeur est de :  $82\ 000 - 80\ 000 = 2\ 000.$
- la dotation aux amortissements de N + 1 sera de  $(80\ 000 - 10\ 000)/4$  soit 17 500 et le plan d'amortissement devra être modifié de façon prospective.

### **2-2-Les unités génératrices de trésorerie :**

l'entreprise devra déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie (UGT) à laquelle il appartient un actif dans la mesure et en cas de dépréciation d'un actif la valeur recouvrable de cet actif pris isolément ne peut être calculée.

### **2-3-La définition des unités génératrices de Trésorerie :**

IAS 36 définit une UGT de la façon suivante : « l'unité génératrice de trésorerie d'un actif est le plus petit group, identifiable d'actifs qui inclut l'actif et 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 ; à cet effet l'entreprise est obligée à faire apparaître toutes les unités génératrices de trésorerie.

Il est évident que les UGT varieront d'une entreprise à l'autre lesquelles et selon les recommandations de l'IAS 36 pourront être abordées en fonction de la gestion des activités de l'entreprise gestion à titre d'exemple par ligne de produits, par secteur géographique, par implantation....etc .

Une des conditions nécessaires à la définition des UGT est :

- l'existence d'un marché actif pour un bien qui se définit par la présence d'éléments homogènes négociables, aussi la présence d'acheteurs et de vendeurs et par le fait que les prix sont disponibles pour le public ;
- L'affectation et la valeur recouvrable des actifs de support et du goodwill ;
- Le goodwill et les actifs de support,

Prenant aussi comme exemple le siège social de l'entreprise, ne génère pas de flux de trésorerie quand on les prend isolément et s'il existe, un indice de dépréciation de ces actifs, il est indiqué de procéder au test sur l'UGT.

Le montant de la valeur comptable de l'UGT sera ensuite comparé au montant de sa valeur recouvrable et si cette dernière se retrouve inférieure il est à constater une dépréciation laquelle sera imputé en priorité sur le goodwill, le reste sera réparti sur les autres actifs de support respectivement en prorata de leur montants.

#### **2-4-Les opérations de restructuration :**

IAS 36 précise que les flux de trésorerie positifs et négatifs ne doivent pas être pris en compte dans les cas suivants :

- une restructuration dans laquelle l'entreprise n'est pas encore engagée;
- des dépenses d'investissement futures qui améliorent le niveau de performance de l'actif par rapport son niveau de performance initial.

Une entreprise est engagée dans une restructuration si ce plan a été formalisé, ou s'il a été mis à la connaissance des personnes concernées.

#### **La comptabilisation d'une perte, de valeur d'un actif :**

Une perte de valeur doit être comptabilisée lorsque la valeur recouvrable de l'actif est inférieure à sa valeur comptable ; est après comptabilisation de la perte de valeur automatiquement le plan d'amortissement est ajusté de façon prospective.

une machine a été acquis N-5 pour un montant de 150 000, amortissable sur 10 ans

- la valeur recouvrable à la fin de la 5<sup>e</sup> année est déterminée pour un montant de 15000 après l'existence d'un indice de dépréciation.

**T.A.F :**

- ✓ déterminer le montant de la perte de valeur ;
- ✓ calculer la dotation aux amortissements de l'exercice suivant.
- ✓ A la fin de la 7<sup>e</sup> année, on suppose que l'indice de dépréciation a diminué et que la valeur recouvrable augmente, supposons que cette nouvelle valeur recouvrable soit de 15 000.

**Solution :**

La dépréciation de la machine sera calculée par différence entre la valeur nette, comptable et la valeur recouvrable soit :

$$75\ 000 - 15\ 000 = 60\ 000.$$

La nouvelle base d'amortissement sera de 15 000 soit une dotation aux amortissements de:

$$15\ 000 / 5 = 3\ 000$$

Et le tableau d'amortissement se présente comme suit :

	Valeur Historique	Amortissements Cumulés	Perte de valeur	VNC
Machine	150 000	75 000	60 000	15000

à la 6<sup>e</sup> année se présente comme suit :

	Valeur Historique	Amortissements cumulés	Perte de Valeur	VNC
Machine	150 000	78 000	60 000	12000

La reprise de provision sera de 15 000 - 9 000, soit 6 000.

La dépréciation sera de 60 000 - 6 000, soit de 54 000.

Quant aux dotations aux amortissements ultérieures, elles s'élèveront à  $15000/3$ , soit 5 000.

La valeur de la machine à la fin de la 7<sup>ème</sup> année :

	Valeur historique	Amorti-cumulés	Perte de valeur	V .N.C
Machine	150000	81000	54000	15000

Si l'actif est évalué à sa valeur réévaluée selon une autre norme, la perte de valeur est à comptabiliser comme une réévaluation négative.

## **Perte de valeur d'une UGT :**

Si une perte de valeur relative à une UGT est constatée, elle doit être répartie sur les différents actifs de la composant la norme IAS 36 précise un ordre d'affectation de la perte de valeur :

- une imputation, en premier lieu, sur le goodwill affecté à cette UGT, s'il existe ;
- une imputation aux autres actifs au prorata de la valeur comptable des actifs composant l'UGT.

Ces pertes de valeur sont à enregistrer de la même manière que les pertes de valeur des actifs isolés.

Aucune perte de valeur ne doit être comptabilisée pour un actif composant l'UGT si cette UGT n'a pas été dépréciée ; cette règle s'applique même dans le cas où le prix de vente net de l'actif serait inférieur à sa valeur comptable.

### **La reprise de la perte de valeur :**

IAS 36 indique qu'à chaque clôture l'entreprise doit apprécier s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée antérieurement n'a plus lieu d'être. Les indices à prendre en compte peuvent provenir d'éléments extérieurs ou être internes à l'entreprise.

Si de tels indices existent, cela peut également signifier que la durée d'utilité du bien restant à courir ou le mode d'amortissement de l'actif ou encore sa valeur résiduelle devra être modifiée.

Dans le cas d'un actif isolé, la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure « à la valeur comptable supérieure qui aurait été déterminée nette des amortissements si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs ».

Dans le cas où l'augmentation dépasse la valeur nette comptable, l'opération est qualifiée d'une réévaluation au sens des normes I'IAS 16 pour les immobilisations corporelles et IAS 38 pour les immobilisations incorporelles.

La reprise d'une perte de valeur doit être comptabilisée en produits dans le compte de résultat, sauf si l'immobilisation a fait l'objet d'une réévaluation dans cette situation la valeur comptable d'un actif augmente par suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres en écart de réévaluation.

Néanmoins, une réévaluation positive doit être comptabilisée en produit, dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charges.

### **2-5-Les informations à fournir :**

Pour chacune des catégories d'actifs, les informations à fournir sont les suivantes :

- ✓ Le montant des pertes de valeurs comptabilisées dans le compte de résultat au cours de l'exercice ;
- ✓ Le montant des reprises de valeur comptabilisées dans le compte de résultat ;
- ✓ le montant des pertes de valeur comptabilisées directement en capitaux propres au cours de l'exercice ;
- ✓ les reprises de pertes de valeur comptabilisées directement en capitaux propres au cours de l'exercice ;
- ✓ Par ailleurs, si une entité applique IAS 14 relative aux informations sectorielles, elle doit indiquer pour chaque secteur primaire à présenter :
  - le montant des pertes de valeur comptabilisées au cours de l'exercice dans le compte de résultat et directement en capitaux propres ;
  - le montant des reprises de valeur comptabilisées au cours de l'exercice dans le compte de résultat et directement en capitaux propres.

La valeur est comptabilisée ou reprise au cours de l'exercice pour un actif isolé ou une unité génératrice de trésorerie, l'entité doit indiquer :

- les événements ayant conduit à cette perte de valeur ;
- le montant de la perte de valeur comptabilisée a cet actif.
- la nature de l'actif et le secteur auquel il appartient ou, dans le cas d'une UGT,
- une description de l'unité,
- le montant de la perte comptabilisée ou reprise par catégories d'actifs et par secteur ;
- la valeur recouvrable de l'actif et sa nature prix de vente ou valeur d'utilité;
- le taux d'actualisation éventuellement utilisé.



**PDF**  
Complete

*Your complimentary  
use period has ended.  
Thank you for using  
PDF Complete.*

[Click Here to upgrade to  
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

# Regroupements d'entreprises

La juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint, entre les parties bien informées et consentantes et aigrissant des conditions de concurrence normale.

La juste valeur des actifs et des passifs identifiables est déterminée indépendamment du montant du coût d'acquisition. Il n'existe pas de limitation globale à la création d'un *goodwill* négatif sauf cependant :

Pour la comptabilisation des immobilisations incorporelle qui ne peuvent pas générer de *goodwill* négatif ou creuser un *goodwill* négatif déjà existant ; et

Pour l'ajustement du *goodwill* lors de la réalisation d'actifs d'impôts différés qui n'avaient pas été comptabilisé lors l'acquisition. Cette reconnaissance ultérieure ne pas non plus conduire à créer un *goodwill* négatif ou à creuser celui existant.

**IFRS 3** propose des indications pour déterminer la juste valeur des actifs et passifs identifiable. Les principales catégories sont présentées ci-dessous.

**Les titres :** pour les titres négociables sur un marché, il s'agit du dernier cour connu si les titres sont cotés dans un marché actif, sauf à ce que celui-ci ne reflète pas la valeur du titre pour des raisons bien spécifiques et temporaire. En ce qui concerne les titres qui ne sont pas négociables sur un marché, la juste valeur est déterminée par référence à des rations calculées sur des titres comparables : rendement ou autre.

correspond à la valeur actuelle des montants à recouvrer,  
d'actualisation

appropriés. Les créances à court terme peuvent être évaluées à leur valeur nominale.

**Les stocks :** la juste valeur des stocks de matières premières est déterminée au coût de remplacement actuel alors que celle des stocks de travaux en cours de production est déterminée par référence au prix de vente des produits finis, diminué des coûts de terminaison, des coûts de sortie et de la marge contenue dans le prix de vente des produits finis. Enfin, en ce qui concerne les stocks de produits finis et les stocks de marchandises, la juste valeur est calculée par rapport au prix de vente diminué de la marge commerciale et des coûts de réalisation pour permettre la vente de produits.

**Les immobilisations :** la juste valeur des terrains et bâtiments correspond à leur valeur de marché tout comme installation et autre équipement pour lesquels, faute d'un prix de marché et d'un prix fixé à dire d'expert, il convient de retenir le coût de remplacement net d'amortissement.

**Les actifs et les passifs liés aux avantages du personnel :** ces éléments pour des régimes de prestation définis doivent être comptabilisés à la valeur actualisée de l'obligation ou titre de la prestation définis ; Il convient cependant de soustraire de cette valeur la valeur actualisée des actifs des régimes.

**Les dettes fournisseurs et les effets à payer, les emprunts à long terme et les charges à payer :** ces éléments sont évalués à la valeur évaluée des sommes à déboursier pour éteindre le passif, déterminées en fonction des taux d'intérêt actuels appropriés. Tout comme pour les créances, l'actualisation n'est pas requise pour les passifs à court terme.

### **Le positif généré par une opération d'acquisition :**

Tout excédent du coût d'acquisition sur la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis à la date de l'opération d'échange doit être décrit comme **goodwill** et comptabilisé en tant qu'actif.

Il doit être comptabilisé à son coût diminué des pertes de valeur éventuelles. Depuis le 31 mars 2004, date d'amendement d'**IFRS 3**, l'amortissement du **goodwill** a été supprimé pour le remplacer par un test de dépréciation. Pour déterminer si le **goodwill** a perdu de sa valeur, l'entreprise applique les principes posés par IAS 34 « dépréciation d'actifs ». Cette norme explique notamment comment une entreprise réexamine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable d'un actif à quel moment elle comptabilise ou reprend une perte de valeur. Une perte de valeur comptabilisée pour un **goodwill** ne doit pas être reprise en cours d'un exercice ultérieur, à moins que deux conditions soient simultanément remplies :

La perte de valeur a été provoquée par un événement externe spécifique, de nature exceptionnelle qui ne devrait pas se reproduire ;

Des événements externes ultérieurs sont intervenus pour annuler l'effet de cet événement.

### **3-3 Le traitement du goodwill négatif généré par une opération d'acquisition.**

Tout excédent, à la date de l'opération d'échange, de la part d'intérêts de l'acquéreur dans les justes valeurs actives et passives identifiables acquis, sur le coût d'acquisition doit être comptabilisé en tant que **goodwill** négatif. Ce **goodwill** négatif correspond théoriquement à des pertes ou dépenses attendues identifiées au moment de l'acquisition par l'acquéreur, qui peuvent être évaluées de manière faible mais qui ne représentent pas à la date d'acquisition des passifs identifiables.

être comptabilisé dans le compte de résultat, dans la limite des justes valeurs des actifs non monétaires identifiables acquise et sur la durée d'utilité moyenne pondérée restant à courir des actifs amortissables identifiables acquise.

Il est important, à ce niveau, de procéder à un examen complet de toutes les valeurs attribuées aux actifs et aux passifs identifiables avant de comptabiliser un *goodwill* négatif, notamment de reconsidérer les valeurs des actifs identifiables et dettes de l'entreprise acquise.

3-4 L'identification ou changement de valeur des actifs et passifs postérieurement à l'acquisition.

Les actifs et passifs identifiables, qui sont acquise mais ne satisfont pas aux critères applicables à comptabilisation de façon distincte lors du traitement comptable initiale l'acquisition, doivent être comptabilisés ultérieurement des qu'ils satisfont à ces critères. Les valeurs comptables des actifs et passifs identifiables acquise doivent être ajustées lorsque, postérieurement à l'acquisition, des indications complémentaires permettent de procéder à la l'estimation des montants affectés à ces actifs et passifs identifiables lors de la comptabilisation initiale de cette acquisition.

La comptabilisation de nouveaux actifs ou passifs identifiables, et des ajustements de valeur conduisent, sous certaines conditions, à des corrections du *goodwill* ou à un *goodwill* négatif.

Le montant affecté au *goodwill* doit être notamment ajuste si nécessaire dans la mesure où simultanément :

L'ajustement n'a pas pour effet de porter la valeur comptable du *goodwill* au-delà de sa valeur recouvrable.

Cet ajustement est effectué avant la fin du premier exercice comptable annuel ouvert après l'acquisition.

est ajustée si, par exemple, un actif identifiable acquis perd de sa valeur avant la fin du premier exercice comptable annuel après l'acquisition et si la perte de valeur n'est pas liée à des événements spécifiques ou à des changements de circonstances survenant après la date d'acquisition.

Dans les autres cas, les ajustements opérés sur les actifs et les passifs indetifiables doivent être comptabilisés en produits ou en charge. Il existe cependant certain cas particuliers comme les provisions pour restructuration. La comptabilisation d'une provision pour restauration doit être ajustée dans un délai de trois mois à compter de la date d'acquisition ou la date d'arrêté des comptes si elle est antérieure.

En effet, si des provisions relatives à l'arrêt ou la réduction d'activités de l'entreprise acquise ont été comptabilisées. Elles doivent être reprises si, et seulement si la sortie d'avantage économique n'est plus probable et si le plan détaillé et formalisé ou dans le délai indiqué dans le plan détaillé et formalisé.

Cette reprise doit se traduire par un ajustement du *goodwill* ou un *goodwill* négatif est des intérêts minoritaires le cas échéant de sorte qu'aucun produit qu'aucune charge ne soit comptabilisé à ce titre. La durée d'utilité restant à courir. Le montant ajusté du *goodwill* négatif doit être traité conformément au paragraphe précédent.

Pour l'ensemble des regroupements d'entreprise, les informations suivantes doivent être données dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le regroupement a eu lieu :

Les noms et descriptions des entreprises se regroupant ;

La méthode de comptabilisation du regroupement ;

La date d'effet comptable du regroupement ;

Toutes activités résultant du regroupement dont l'entreprise a décidé de se séparer.

Les acquisitions

Pour un regroupement qui constitue une acquisition, les informations supplémentaires suivantes doivent figurer dans les états financiers de l'exercice au cours duquel a eu lieu l'acquisition :

le pourcentage acquis des actions ayant droit de vote ;

le coût d'acquisition et une description du prix d'acquisition payé ou dont le paiement est éventuel.

Le goodwill

Pour le *goodwill* positif, les états financiers doivent mentionner:

tout *goodwill* supplémentaire comptabilisé au cours de l'exercice ;

tous les ajustements résultant de l'indification ou du changement de la valeur des actifs et passifs identifiables, postérieurs à l'acquisition ;

fait de la sortie au cours de l'exercice de tôt partie de l'activité à laquelle il se rapporte ;

les pertes de valeurs comptabilisées au cours de l'exercice selon la norme IAS 36, dépréciation d'actifs, s'il y a lieu ;

Pour le **goodwill** négatifs, les états financiers doivent indiquer l'information comparative n'étant pas imposée :

Si le **goodwill** négatifs correspond à des pertes et des dépenses futures attendues, identifiées dans le plan d'acquisition de l'acquéreur mais qui ne représentent pas des passifs identifiables acquise ;

La durée sur laquelle le **goodwill** négatif est comptabilisé en produits ;

Le ou les postes du compte de résultat dans le ou lesquels le **goodwill** négatif à l'ouverture à la clôture de l'exercice, montrant :

La valeur brute du **goodwill** négatif supplémentaire comptabilisé au cours de l'exercice ;

Tout ajustement résultat de l'identification ou de changement de la valeur des actifs et passifs identifiables postérieurement à l'acquisition ;

Tout **goodwill** négatif décomptabilisé du fait de la sortie de tout ou en partie de l'activité à laquelle il est se rapporte, au cours de l'exercice ;

Le **goodwill** négatif comptabilisé en produit au cours de l'exercice, en indiquant séparément la partie du **goodwill** négatif comptabilisé en produits ;

Les autres changements de la valeur comptable au cours de l'exercice s'il y a lieu ;

La valeur brute du **goodwill** négatifs et le montant cumulé de **goodwill** négatif déjà comptabilisé en produits, à la clôture de l'exercice.

Les dispositions d'IAS 37, provisions, passif éventuels et actifs éventuels, en matière d'informations à fournir, s'appliquent aux provisions pour arrêt ou réduction des activités d'une entreprise acquise. Ces provisions doivent être traitées comme une catégorie de provision distincte dans les cadres des informations à fournir selon cette même norme. En outre, la valeur globale de ces provisions doit être indiquée pour chaque regroupement d'entreprise.

Les autres informations à fournir sur les acquisitions

Dans une acquisition, si les justes valeurs des actifs et des passifs indentifiables, ou le prix d'acquisition ne peuvent être déterminés que sur une base provisoire à la clôture de l'exercice au cours duquel l'acquisition a eu lieu, ce fait doit être indiqué et les explications correspondantes doivent être fournies. Lorsque ces justes valeurs provisoires sont ajustées ultérieurement, ces ajustements doivent être indiqués et expliqués dans les états financiers de l'exercice concerné.

Le regroupement d'entreprises effectué postérieurement à la date de clôture

Pour les regroupements d'entreprise effectués après la date de clôture les mêmes informations que celles qui sont requises par **IFRS 3** pour les regroupements d'entreprise intervenues durant l'exercice, doivent être fournies. S'il n'est pas possible de fournir l'une de ces informations, ce fait doit être indiqué.

Les regroupements d'entreprises effectués après la date de clôture et avant la date d'approbation des états financiers de l'une des entreprises se regroupant sont indiqués si leur importance est telle que l'absence d'information affecterait la capacité de ceux qui utilisent les états financiers à faire des évaluations correctes et à prendre des décisions appropriées. La date d'approbation des états financiers correspond à la date des comptes par l'organe d'administration compétent.

principe des acquisitions inversées .

**Date d'acquisition :** la date d'acquisition est identique correspond à la date de transfert du contrôle, **IFRS 3** précise qu'il convient de tenir compte de la substance de l'opération pour apprécier le transfert effectif du contrôle ;

**Coût d'acquisition :** la définition est indiquée dans les deux référentiels et regroupe tous les coûts directement rattachables à l'opération de regroupement. Les coûts directs sont rattachés pour leur valeur nette de l'économie d'impôt réalisée en ce qui concerne le règlement français ;

**Ajustement du prix d'acquisition et modification ultérieure du prix.**

Ici encore, les notions sont identiques dans les deux référentiels, à savoir l'ajustement de prix est incluse dans le coût d'acquisition. L'ajustement de prix est probable et peut être déterminé de manière fiable et ultérieurement sans condition de délai, dès lors qu'il remplit critères de comptabilisation prévues initialement. **IFRS 3** précise cependant que les ajustements de prix basés sur des résultats futurs donnent lieu à modification des coûts d'acquisition et du **goodwill** correspondant ;

**affection de coût d'acquisition et identifications des actifs et passifs acquis :**

Le principe général d'**IFRS 3** est la réestimation totale qui consiste à apprécier à leur juste valeur les actifs et passifs acquis . **IFRS 3** calcule la juste valeur des actifs et passifs acquis à chaque opération d'échange alors que, pour le référentiel français, la juste valeur doit être déterminée à la date effective de prise de contrôle ;

**Détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiable :** les deux référentiels divergent sur le principe de détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiable : les intentions de l'acquéreur sont exclues dans le cadre d'**IFRS 3** (sauf en matière de

qui privilégie la valeur de marché.

Les deux référentiels tirent des limitations à la prise en compte de l'évaluation de la juste valeur des actifs et des passifs : le régleme nt français précise que la prise en compte d'écarts d'évaluation positifs ne doit pas avoir pour conséquence de faire apparaître un écart d'acquisition négatif alors qu'**IFRS 3** admet cette possibilité sauf en matière de comptabilisation d'écarts d'évaluation sur des immobilisations incorporelles ou d'impôts différés ;

**Ec art d'acquisition** : dans le référentiel français, le *goodwill* est amortissable alors qu'il ne l'est plus dans le référentiel de l'IASB.

Concernant la mise en commun d'intérêts, la méthode n'est pas prévue par les textes français mais une dérogation à la méthode générale est possible. Cette méthode consiste à substituer au coût d'acquisition de ses comptes retraités aux normes comptables du groupe acquéreur.

*Les conditions nécessaires à l'application de cette méthode dérogatoire sont résumées ci-dessous :*

L'acquisition doit être réalisée en une seule opération portant sur au moins 90% du capital de l'entreprise acquise ;

L'acquisition doit être rémunérée par l'émission immédiate ou différée mis à caractère certain pour une période inférieure à 5 ans, d'actions d'une entreprise déjà comprise dans le première de consolidation ;

L'accord ne doit pas prévoir de rémunération directe ou indirecte des vendeurs par l'acquéreur d'autre nature supérieur à 10 % des émissions ci-dessus ;

La substance de l'opération ne doit pas être remise en cause dans un délai de deux ans à compter de la date d'acquisition ou de prise de contrôle : modification initiale de rémunération, non maintien d'un Pourcentage d'intérêt d'au moins 90% apprécié au niveau de l'entreprise.

l'érogatoire n'est pas obligatoire dans le référentielle  
Français lorsque les conditions sont réunies. La méthode est désormais interdite en  
IAS/IFRS.

### La comparaison avec les normes Américaines

Les règles Américaines ont connu des évolutions très importante avec l'adoption du SFAS 141 Business Combinaison et du SFAS142 *goodwill* and other intangible assets, en Juillet 2001. Ces évolutions sont relative à la définition d'un regroupement d'entreprise, à la définition et à la comptabilisation des actifs incorporels acquis et des *goodwill*, positifs et négatifs cependant, en dehors de ces disposition nouvelles, les texte SFAS141 et SAFS142 reconduisent au moins pour l'instant l'essentiel des dispositions des anciens textes applicable aux regroupement d'entreprise, en particulier celle issue de l'APB Opinion 16 Business combination.

### Les modifications introduites par ces deux textes portent essentiellement sur les points suivants :

La méthode de la mise en commun d'intérêt (poolinf of interest) et désormais interdite, comme **IFRS 3** :

Les *goodwill*, toujours constatées à l'actif ne font plus l'objet d'un amortissement mais d'un test de les préciations propres ou *goodwill* (ditimpement test) et mis en œuvre au niveau de chaque unité de reporting (reporting unite). Il en est de même en l'IFRS ;

Les actifs incorporels acquis, autres que le *goodwill*, doivent être comptabilisés ; le texte SFAS 142 définit des critères de comptabilisation et comprend notamment une liste indicative d'actifs dont le FASB s'attende à ce qu'ils remplissent les critères requis pour une comptabilisation en tant qu'actif incorporel acquis autres qu'un *goodwill* ;

Un actif incorporel acquis autre qu'un *goodwill* doit être amorti sur sa durée de vie économique sauf si celle-ci ne peut être déterminée, cas dans lequel l'amortissement ne débute qu'à partir du moment au une durée de vie définie peut être déterminée et ou l'actif incorporel acquis fait l'objet d'un test de dépréciation au moins une pas an ;

Le traitement des écarts d'acquisition négatifs a été modifié.

par **IFRS 3** et SFAS 141 sont sensiblement identiques, chaque des normes s'accordant sur le fait que les opérations entre entités sous contrôle commun sont exclues.

Les normes américaines traitent par ailleurs des transferts d'actifs entre entités sous contrôle commun en retenant par ailleurs des traitement comptable dans lequel les actifs reçus sont comptabilisé par le bénéficiaire à leur valeur comptable dans les livres de l'entité cédante, la déférence par rapport à la valeur de transaction étant comptabilisé comme une transaction de capital (c'est-à-dire soit un complément d'apport, soit une distribution). L'adoption de SFAS 141 supprime la méthode de la mise en commun d'intérêt pour les transactions initiées après le 30hjuin 2001.

Dans les deux référentiels (américain et IAS), l'identification d'un acquéreur doit être recherchée en fonction de tous les faits et circonstances du regroupement en prenant en considération la désignation des organes de gestion de l'entité résultat du regroupement, le volume d'activité ainsi que la juste valeur respective des entités participant au regroupement.

Les normes internationales et américaines présentent des positions identiques sur l'analyse des regroupements conduisant à des acquisitions dites inversées, privilégiant la réalité économique sur la forme juridique des rapprochements opérés. La référentiel américain donne par ailleurs des exemples plus nombreux sur les situations qui permettent de considérer que le regroupement doit être traité comme une acquisition inversée.

En matière de **goodwill**, la définition est identique entre **IFRS 3** et le texte SFAS 141 : il s'agit de l'excédent du coût d'acquisition sur le part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis. Touts foie, bien que les définitions de **goodwill** soient similaires dans les deux référentiels, la valeur déterminée pourra différer en raison des divergences existant tant dans les modalités d'identification et de détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiables

l'évaluation du coût d'acquisition (nature des frais d'acquisition inclus dans le coût d'acquisition ; date de comptabilisation des compléments de prix, date d'opération retenue).

La principale divergence en matière d'amortissement du *goodwill* entre les normes internationales et les normes américaines été désormais supprimé.

Les deux référentiels définissent le *goodwill* négatifs comme étant l'excédent de juste valeur de l'actif net acquis sur le coût d'acquisition. Tout fois, bien qu'**IFRS 3** et le texte américain SFAS 141 considèrent que la comptabilisation d'un d'un *goodwill* négatif doit être limitée à de très rares cas, les approches retenues par chacun des deux textes différents sensiblement.

Selon les normes américaines(SFAS141), si la réduction proportionnelle se la juste valeur des actifs de l'entité acquise les ramène à zéro et laisse subsister un excédent, cet écart d'acquisition négatif résiduel est directement constaté en résultat extraordinaire lors de l'acquisition (les anciens textes imposaient de le constater au passif du bilan et de le reprendre en résultat de façon systématique sur une période qui ne pouvait excéder 40 ans).

Koweït procède à une acquisition et, de ce fait à une augmentation de capital d'un montant de 380 M€, juste après la fixation de la parité d'échange, qui se décompose ainsi :

Emission de 2 millions d'actions à un prix d'émission de 100 € par action ;

Prime d'émission de 90 € par titre émis.

La juste valeur des titres émis a été déterminée à 90 € par titre

**Question 1 :** quelles sont les écritures chez Koweït au moment de l'opération ?

**Question 2 :** quel est le retraitement à faire au moment de la consolidation ?

**Question 3 :** A quelles conditions peut-on ajuster les prix d'acquisition ?

*Correction du 1<sup>er</sup> cas*

**Question 1 :** La comptabilisation de l'opération chez l'acquéreur se fera donc ainsi (en M€) :

Participation acquise	Débit : 380	
Capital social		Crédit : 200
Prime d'émission		Crédit : 180

**Question 2 :** Au moment de la consolidation, sur la base d'une juste valeur de 90€ par titre, le retraitement (en M€) :

Prime d'émission	Débit : 20	
Participation acquise		Crédit : 20

**Question 3 :** En ce qui concerne les ajustements du prix d'acquisition dépendant des événements futurs et les modifications ultérieures du coût d'acquisition, la norme prévoit que les prix d'acquisition doit tenir compte de ces ajustements potentiels dans les conditions suivantes :

prévoit un ajustement du prix l'acquisition dépendant de l'un ou plusieurs événements futurs, le montant de l'ajustement doit être inclus dans le coût d'acquisition à la date d'acquisition si cet ajustement est probable et ce non montant peut être évalué de façon faible ;

Le coût d'acquisition doit être ajusté lorsqu'une éventualité affectant le montant du prix d'acquisition est levée postérieurement à la date d'acquisition, de sorte que le paiement du montant est probable et qu'il est possible d'en faire une estimation faible.

### ***Cas 2 énoncé***

New York acquiert la totalité des actions de New Jersey en échange du versement d'une somme de trésorerie de 10 M€. Au moment de l'acquisition, l'entreprise New Jersey fait l'objet d'une action de justice, relative à la rupture abusive d'un contrat de distribution en N-2 qui, en cas de condamnation, modifierait sensiblement le montant total de l'actif de cette entreprise.

Fin N, l'entreprise New Jersey est condamnée à verser des dommages et intérêt pour un montant de 1 M€ .

Première possibilité : le contrat de cession entre les actionnaires de l'entreprise New Jersey et les dirigeants de l'entreprise New York ne prévoit pas la possibilité de faire supporter ce passif aux actionnaires de l'entreprise New Jersey dans le cadre d'une clause de garantie de passif.

Deuxième possibilité : le contrat de cession entre les actionnaires de l'entreprise New Jersey et les dirigeants de l'entreprise New York prévoit la possibilité de faire supporter ce passif aux actionnaires de l'entreprise.

New Jersey dans le cadre d'une clause de garantie de passif mais dans une limite de 1.5 M€.

Question : Indiquer dans les deux cas le traitement comptable à suivre.

Si la condamnation est prononcée durant le délai d'affectation, le coût relatif à cette condamnation constitue un passifs identifiable la dotation aux provisions constatée dans les comptes sociaux propres en consolidation.

Dans les comptes sociaux de l'entreprise condamnée, New Jersey (en K€) :

Dotations aux provisions	Débit : 1 000
Provisions pour risques	Crédit : 1 000

Dans les comptes sociaux de la société acquéreur, New York (en K€) :

Trésorière	Débit : 1 000
Titres de participation	Crédit : 1 000
Retraitement dans la consolidation avant l'élimination des titres (en K€) :	
Réserves	Débit : 1 000
Dotations aux provisions	Crédit : 1 000

Le *goodwill* n'est ici pas modifié car l'actif net est corrigé directement avec le coût d'acquisition.

Si la condamnation intervient après le délai d'affectation, elle ne fait donc plus partie des passifs identifiables lors de l'acquisition. La provision est maintenue en charge et le remboursement obtenu des actionnaires de New Jersey vient réduire le coût d'acquisition des titres. Le *goodwill* est donc ici modifié du montant de la condamnation, sachant que seul le coût d'acquisition est modifié.

Deuxième possibilité

Si la condamnation intervient pendant la période d'allocation du coût d'acquisition, le passif est un passif identifiable et vient donc modifier le *goodwill*.

Si la condamnation intervient pendant la période d'allocation du coût d'acquisition, la condamnation sera comptabilisée en charge de l'exercice dans lequel elle interviendra sans que le montant du *goodwill* soit modifié.

Le référentiel international impose aux entreprises d'arrêter des états financiers conformes aux normes à savoir les IAS /IFRS dans un objectif ultime et de répondre à une logique économique, ces états financiers sont principalement destinée à une gamme d'utilisateurs en particulier les apporteurs de capitaux soit actuels ou potentiels ;

Dans ce contexte international notre travail de recherche s'est axé sur le traitement des immobilisations comptabilisation, évaluation et aussi les informations à fournir, nous avons au cours de cette étude constaté un changement radical sur le fond et la forme

Pour arriver avec finesse à une telle situation ca vous demande d'être à jour actualisé sur les nouveautés qui peuvent affecter la gestion des immobilisation , à titre d'exemple le choix du modèle de la juste valeur impose à l'entreprise de vérifier chaque date de clôture la stabilité des prix sinon il sera nécessaire de passer par un travail rigoureux lequel parfois nécessite le recours à des spécialistes en la matière notamment les évaluateurs externes tous ce travail dans l'objectif et de fournir des états financiers qui reflète mieux la réalité économique.

Aussi le passage par le modèle de coût historique aussi c'est un choix qui n'est pas facile du fait qu'il impose de remplir un certain nombre de conditions lesquelles sont clairement définies par chaque norme.

- Normes IFRS ; Pascal Barnéto, Edition Dunod
- Les normes les IAS /IFRS Eric marcanto, edition dalloz ;
- Guide pratique des normes internationales IAS.
- Les normes comptables internationales raffounier ed,ecomomica
- Comprendre les IFRS C.BAILLY ed Maxima.
- la mutation du contrôle de gestion daniel corfmat , arnauld helluy éditions d'organisation
- la création de valeur félix bogliolo déjà parus dans la collection édition d'organisation
- la performance globale de l'entreprise denis molho et domique fernandez-poisson déjà parus dans la collection édition d'organisation
- créatrice de valeur jean –jacques pluchart déjà parus dans la collection édition d'organisation
- IAS / IFRS les normes internationales d'information financière déjà parus dans la collection édition d'organisation