

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 36**Dépréciation d'actifs**

La présente Norme comptable internationale a été approuvée par le Conseil de l'IASB en avril 1998 et elle entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 1999.

En juillet 1998, l'approbation de l'IAS 38, Immobilisations incorporelles et de l'IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, a entraîné des modifications dans les références et la terminologie de l'Introduction et des paragraphes 39, 40 et 110. De plus, l'IAS 38 a ajouté une définition du «marché actif» au paragraphe 5. Enfin, une incohérence mineure de formulation dans les exemples de l'Annexe A a été corrigée, aux paragraphes A47, A48 et A57.

En avril 2000, l'IAS 40, Immeubles de placement, a amendé le paragraphe 1. Cette modification entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2001.

En janvier 2001, le paragraphe 1 a été modifié par l'IAS 41, Agriculture. Cette modification entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003.

INTRODUCTION

1. La présente Norme («IAS 36») prescrit la comptabilisation et les informations à fournir pour la dépréciation de tous les actifs. Elle remplace les dispositions pour apprécier la recouvrabilité d'un actif et pour comptabiliser des pertes de valeur qui étaient comprises dans:
 - (a) IAS 16 (révisée en 1993), Immobilisations corporelles (voir IAS 16 (révisée en 1998));
 - (b) IAS 22 (révisée en 1993), Regroupements d'entreprises (voir IAS 22 (révisée en 1998));
 - (c) IAS 28 (reformatée en 1994), Comptabilisation des participations dans des entreprises associées (voir IAS 28 (révisée en 1998)); et
 - (d) IAS 31 (reformatée en 1994), Information financière relative aux participations dans des coentreprises (voir IAS 31 (révisée en 1998)).

Les principaux changements par rapport aux dispositions antérieures et les explications des principes de l'IAS 36 sont énoncés dans une Base des conclusions séparée.

2. L'IAS 36 ne couvre pas la dépréciation des stocks, ni des actifs d'impôt différé, ni des actifs résultant de contrats de construction, ni des actifs résultant d'avantages du personnel ni de la plupart des actifs financiers.
3. L'IAS 36 impose d'estimer la valeur recouvrable d'un actif chaque fois qu'il existe un indice qu'un actif a pu perdre de la valeur. Dans des cas spécifiques, une Norme comptable internationale applicable à un actif peut inclure des dispositions pour effectuer des examens supplémentaires. Par exemple, l'IAS 38, Immobilisations incorporelles, et l'IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, imposent que la valeur recouvrable des immobilisations incorporelles et des goodwill amortis sur plus de 20 ans soit estimée chaque année.
4. L'IAS 36 impose de comptabiliser une perte de valeur (un actif s'est déprécié) lorsque la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur recouvrable. Une perte de valeur doit être comptabilisée dans le compte de résultat pour les actifs comptabilisés au coût et traitée comme une diminution de réévaluation pour les actifs comptabilisés à leur montant réévalué.
5. L'IAS 36 impose d'évaluer la valeur recouvrable comme la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité:
 - (a) le prix de vente net est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction de tous les coûts marginaux directs de sortie; et
 - (b) la valeur d'utilité est la 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.

IAS 36

6. Pour déterminer la valeur d'utilité d'un actif, IAS 36 impose qu'une entreprise utilise, entre autres:
 - (a) des projections de flux de trésorerie construites sur des hypothèses raisonnables et documentées qui:
 - (i) reflètent l'actif dans son état actuel; et
 - (ii) représentent la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif; et
 - (b) un taux d'actualisation avant impôt reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à l'actif. Le taux d'actualisation ne doit pas refléter les risques pour lesquels les flux de trésorerie futurs ont été ajustés.
7. La valeur recouvrable doit être estimée pour chaque actif pris individuellement. Si cela n'est pas possible, IAS 36 impose à une entreprise de déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient. Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Toutefois, si la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs est négociée sur un marché actif, cet actif ou ce groupe d'actifs doit être identifié comme une unité génératrice de trésorerie distincte, même si tout ou partie de la production de cet actif ou de ce groupe d'actifs est utilisé(e) en interne. L'Annexe A, Exemples, comprend des exemples d'identification d'unités génératrices de trésorerie.
8. Pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, IAS 36 impose de prendre en compte le goodwill et les actifs de support (tels que les actifs du siège social) qui sont liés à l'unité génératrice de trésorerie. IAS 36 spécifie comment cela doit être fait.
9. Les principes de comptabilisation et d'évaluation des pertes de valeur d'une unité génératrice de trésorerie sont les mêmes que ceux utilisés pour un actif pris individuellement. IAS 36 précise comment déterminer la valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie et comment répartir une perte de valeur entre les différents actifs de cette unité.
10. IAS 36 impose de reprendre une perte de valeur comptabilisée au cours d'exercices antérieurs si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. Toutefois, une perte de valeur n'est reprise que dans la mesure où cette reprise ne conduit pas à constater une valeur comptable d'un actif supérieure à celle qui aurait été déterminée pour cet actif (nette de l'amortissement) si aucune perte de valeur n'avait été pas comptabilisée au cours d'exercices antérieurs. La reprise d'une perte de valeur doit être comptabilisée dans le compte de résultat pour les actifs comptabilisés au coût et traitée comme une augmentation de réévaluation pour les actifs comptabilisés à leur montant réévalué.
11. IAS 36 interdit de reprendre une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill à moins que:
 - (a) la perte de valeur n'ait été provoquée par un événement externe spécifique de nature exceptionnelle qui ne devrait pas se reproduire; et
 - (b) des événements externes ultérieurs n'aient annulé l'effet de cet événement.
12. Lorsque des pertes de valeurs sont comptabilisées (reprises), IAS 36 impose de fournir certaines informations:
 - (a) par catégorie d'actifs; et
 - (b) par secteur à présenter du premier niveau d'information sectorielle de l'entreprise (information imposée uniquement si l'entreprise applique IAS 14, Information sectorielle).

IAS 36 impose de fournir des informations complémentaires si les pertes de valeur comptabilisées (reprises) au cours de l'exercice sont d'un montant significatif pour les états financiers de l'entreprise présentés dans leur ensemble.

IAS 36

13. Lors de sa première application, IAS 36 ne doit être appliquée que de façon prospective. Les pertes de valeur comptabilisées (reprises) doivent être traitées selon IAS 36 et non pas selon le traitement de référence ou l'autre traitement autorisé pour les autres changements de méthodes comptables selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.
14. IAS 36 entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 1999. Une application anticipée est encouragée.

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-4
Définitions	5
Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur	6-14
Évaluation de la valeur recouvrable	15-56
Prix de vente net	21-25
Valeur d'utilité	26-56
Base d'estimation des flux de trésorerie futurs	27-31
Composition des estimations des flux de trésorerie futurs	32-46
Flux de trésorerie futurs en monnaie étrangère	47
Taux d'actualisation	48-56
Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur	57-63
Unités génératrices de trésorerie	64-93
Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient	65-72
Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie	73-87
Goodwill	79-83
Actifs de support	84-87
Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie	88-93
Reprise d'une perte de valeur	94-112
Reprise d'une perte de valeur d'un actif pris individuellement	102-106
Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie	107-108
Reprise d'une perte de valeur du goodwill	109-112
Informations à fournir	113-119
Dispositions transitoires	120-121
Date d'entrée en vigueur	122

IAS 36

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire les procédures qu'une entreprise applique pour s'assurer que ses actifs sont comptabilisés pour une valeur qui n'excède pas leur valeur recouvrable. Un actif est comptabilisé pour une valeur qui excède sa valeur recouvrable si sa valeur comptable excède le montant qui sera recouvré par son utilisation ou sa vente. Si tel est le cas, l'actif est décrit comme s'étant déprécié et la Norme impose que l'entreprise comptabilise une perte de valeur. La Norme spécifie également dans quels cas une entreprise doit reprendre une perte de valeur et impose de fournir certaines informations sur les actifs s'étant dépréciés.

CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit s'appliquer à la comptabilisation de la dépréciation de tous les actifs autres que:***
 - (a) ***les stocks (voir IAS 2, Stocks);***
 - (b) ***les actifs résultant de contrats de construction (voir IAS 11, Contrats de construction);***
 - (c) ***les actifs d'impôt différé (voir IAS 12, Impôts sur le résultat);***
 - (d) ***les actifs résultant d'avantages du personnel (voir IAS 19, Avantages du personnel);***
 - (e) ***les actifs financiers compris dans le champ d'application de IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation;***
 - (f) ***les immeubles de placement mesurés à la juste valeur (voir IAS 40, Immeubles de placement); et***
 - (g) ***les actifs biologiques en rapport avec une activité agricole mesurés à la juste valeur estimée diminuée du prix au point de vente estimé (voir IAS 41, Agriculture).***
2. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks, ni aux actifs résultant de contrats de construction, ni aux actifs d'impôt différé ni aux actifs résultant d'avantages du personnel car les Normes comptables internationales existantes applicables à ces actifs contiennent déjà des dispositions spécifiques concernant la comptabilisation et l'évaluation de ces actifs.
3. La présente Norme s'applique:
 - (a) aux filiales, telles que définies dans IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales;
 - (b) aux entreprises associées, telles que définies dans IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées; et
 - (c) aux coentreprises, telles que définies dans IAS 31, Information financière relative aux participations dans des coentreprises.

Pour la dépréciation d'autres actifs financiers, se référer à IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.
4. La présente Norme s'applique aux actifs comptabilisés à leur montant réévalué (juste valeur) selon d'autres Normes comptables internationales comme, par exemple, dans le cadre de l'autre traitement autorisé par IAS 16, Immobilisations corporelles. Toutefois, identifier si un actif réévalué a pu perdre de la valeur dépend de la base utilisée pour déterminer sa juste valeur:
 - (a) si la juste valeur de l'actif est sa valeur de marché, la seule différence entre la juste valeur de l'actif et son prix de vente net correspond aux coûts marginaux directs de sortie de l'actif;

- (i) si les coûts de sortie sont négligeables, la valeur recouvrable de l'actif réévalué est nécessairement voisine de son montant réévalué (juste valeur) voire supérieure. Dans ce cas, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, il est improbable que l'actif réévalué ait pu perdre de la valeur et que sa valeur recouvrable ait besoin d'être estimée; et
 - (ii) si les coûts de sortie ne sont pas négligeables, le prix de vente net de l'actif réévalué est nécessairement inférieur à sa juste valeur. En conséquence, l'actif réévalué s'est déprécié si sa valeur d'utilité est inférieure à son montant réévalué (juste valeur). Dans ce cas, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, l'entreprise applique la présente Norme pour déterminer si l'actif a pu perdre de la valeur; et
- (b) si la juste valeur de l'actif est déterminée sur une base autre que sa valeur de marché, son montant réévalué (juste valeur) peut être supérieur ou inférieur à sa valeur recouvrable. En conséquence, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, l'entreprise applique la présente Norme pour déterminer si l'actif a pu perdre de la valeur.

DÉFINITIONS

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

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

La valeur d'utilité est la 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.

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

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

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

La valeur comptable est le 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.

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 dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.

La durée d'utilité est:

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

Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

IAS 36

Les actifs de support sont des actifs, autres que le goodwill, qui contribuent aux flux de trésorerie futurs à la fois de l'unité génératrice de trésorerie examinée et à d'autres unités génératrices de trésorerie.

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après:

- (a) *les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;*
- (b) *on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants; et*
- (c) *les prix sont mis à la disposition du public.*

IDENTIFICATION D'UN ACTIF QUI A PU PERDRE DE LA VALEUR

- 6. Les paragraphes 7 à 14 précisent quand la valeur recouvrable doit être déterminée. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.
- 7. Un actif est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable. Les paragraphes 9 à 11 décrivent quelques indices qu'une perte de valeur pourrait être intervenue: si un de ces indices existe, une entreprise doit effectuer une estimation formalisée de la valeur recouvrable. S'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur potentielle, la présente Norme n'impose pas à une entreprise d'effectuer une estimation formalisée de la valeur recouvrable.
- 8. *Une entreprise doit apprécier à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.*
- 9. *Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants:*

Sources d'information externes

- (a) *durant l'exercice, la valeur de marché d'un actif a diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif;*
- (b) *des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entreprise, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou du marché dans lequel l'entreprise opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu;*
- (c) *les taux d'intérêt du marché ou autres taux de rendement du marché ont augmenté durant l'exercice et il est probable que ces augmentations affectent le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité d'un actif et diminuent de façon significative la valeur recouvrable de l'actif;*
- (d) *la valeur comptable de l'actif net de l'entreprise présentant les états financiers est supérieure à sa capitalisation boursière;*

Sources d'information internes

- (e) *il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif;*
- (f) *des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entreprise, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent des plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient ou des plans de sortie d'un actif avant la date prévue auparavant; et*
- (g) *des indications provenant du système d'information interne montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.*

10. La liste du paragraphe 9 n'est pas exhaustive. Une entreprise peut identifier d'autres indices qu'un actif a pu perdre de la valeur. Ces indices imposeraient également à l'entreprise de déterminer la valeur recouvrable de l'actif.
11. Des indices du système d'information interne montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur incluent l'existence:
- (a) de flux de trésorerie pour l'acquisition de l'actif, ou de besoins de trésorerie ultérieurs pour assurer son fonctionnement ou sa maintenance, sensiblement plus importants que ceux budgétés à l'origine;
 - (b) de flux de trésorerie nets ou d'un résultat (positif ou négatif) opérationnel générés par l'actif sensiblement plus mauvais que ceux budgétés;
 - (c) d'une diminution importante des flux de trésorerie nets budgétés ou du résultat opérationnel budgété générés par l'actif ou d'une augmentation importante de la perte budgétée générée par l'actif; ou
 - (d) de pertes opérationnelles ou de sorties nettes de trésorerie pour l'actif lorsqu'on additionne les chiffres de l'exercice aux chiffres budgétés pour le futur.
12. Le concept d'importance relative s'applique pour déterminer s'il convient ou non d'estimer la valeur recouvrable d'un actif. Par exemple, si les calculs antérieurs montrent que la valeur recouvrable d'un actif est sensiblement supérieure à sa valeur comptable, l'entreprise n'a pas à réestimer cette valeur recouvrable si aucun événement de nature à éliminer cette différence ne s'est produit. De même, une analyse antérieure peut montrer que la valeur recouvrable d'un actif n'est pas sensible à l'un (ou à plusieurs) des indices énumérés au paragraphe 9.
13. À titre d'illustration du paragraphe 12, si les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté au cours de l'exercice, une entreprise n'est pas tenue de procéder à une estimation formalisée de la valeur recouvrable d'un actif dans les cas suivants:
- (a) s'il est improbable que le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité de l'actif soit affecté par l'augmentation de ces taux de marché. Par exemple, les augmentations des taux d'intérêt à court terme peuvent ne pas avoir un effet significatif sur le taux d'actualisation utilisé pour un actif ayant une durée d'utilité restant à court terme; ou
 - (b) s'il est probable que le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité de l'actif sera affecté par l'augmentation de ces taux de marché, mais qu'une analyse antérieure de sensibilité de la valeur recouvrable montre que:
 - (i) il est improbable que la valeur recouvrable ait diminué d'une façon significative car il est probable que les flux de trésorerie futurs augmenteront également. Dans certains cas, par exemple, une entreprise peut être en mesure de démontrer qu'elle ajuste ses produits pour compenser toute augmentation des taux de marché; ou
 - (ii) il est peu probable que la diminution de la valeur recouvrable résulte en une perte de valeur significative.
14. S'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur, cela peut indiquer que la durée d'utilité restant à court terme de l'actif, son mode d'amortissement ou sa valeur résiduelle doivent être revus et ajustés selon la Norme comptable internationale applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est comptabilisée au titre de cet actif.

ÉVALUATION DE LA VALEUR RECOUVRABLE

15. La présente Norme définit la valeur recouvrable comme la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité. Les paragraphes 16 à 56 énoncent les dispositions concernant l'évaluation de la valeur recouvrable. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.

IAS 36

16. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité. Si, par exemple, l'un ou l'autre de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.
17. Le prix de vente net peut être déterminé même si un actif n'est pas négocié sur un marché actif. Toutefois, il n'est parfois pas possible de déterminer un prix de vente net parce qu'il n'existe aucune base permettant d'estimer de manière fiable le montant que l'on pourrait obtenir de la vente de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Dans ce cas, on peut considérer que la valeur recouvrable de l'actif est égale à sa valeur d'utilité.
18. S'il n'existe aucune raison de penser que la valeur d'utilité d'un actif est supérieure à son prix de vente net d'une façon significative, on peut considérer que sa valeur recouvrable est égale à son prix de vente net. Cela sera souvent le cas lorsqu'un actif est détenu en vue de sa sortie. Cela tient au fait que la valeur d'utilité d'un actif détenu en vue de sa sortie est constituée principalement des produits nets de sortie dans la mesure où il est probable que les flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif jusqu'à sa sortie seront négligeables.
19. La valeur recouvrable est déterminée pour un actif pris individuellement à moins que l'utilisation continue de l'actif ne génère pas des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Si tel est le cas, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (voir paragraphes 64 à 87) à moins que:
 - (a) le prix de vente net de l'actif soit supérieur à sa valeur comptable; ou
 - (b) la valeur d'utilité de l'actif puisse être estimée comme proche de son prix de vente net et que ce prix puisse être déterminé.
20. Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés présentés dans la présente Norme pour déterminer le prix de vente net ou la valeur d'utilité d'un actif.

Prix de vente net

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

25. Il arrive parfois que la sortie d'un actif impose à l'acheteur la reprise d'un passif et que l'on dispose seulement d'un prix de vente net unique pour à la fois l'actif et le passif. Le paragraphe 77 indique comment faire dans ce cas.

Valeur d'utilité

26. L'estimation de la valeur d'utilité d'un actif inclut les étapes suivantes:
- (a) l'estimation des entrées et sorties de trésorerie futures générées par l'utilisation continue de l'actif et par sa sortie finale; et
 - (b) l'application du taux d'actualisation approprié à ces flux de trésorerie futurs.

Base d'estimation des flux de trésorerie futurs

27. **Pour évaluer la valeur d'utilité:**
- (a) **les projections de flux de trésorerie doivent être fondées sur des hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif. Un poids plus important doit être accordé aux indications externes;**
 - (b) **les projections de flux de trésorerie doivent être fondées sur les budgets/prévisions financiers les plus récents approuvés par la direction. Les projections établies sur la base de ces budgets/prévisions doivent couvrir une période d'une durée maximum de cinq ans, sauf si une période plus longue peut être justifiée; et**
 - (c) **les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents doivent être estimées par extrapolation des projections provenant des budgets/prévisions en leur appliquant un taux de croissance stable ou décroissant pour les années ultérieures, sauf si un taux croissant peut être justifié. Ce taux de croissance ne doit pas excéder le taux de croissance moyen à long terme pour les produits, les secteurs d'activité ou le(s) pays dans le(s)quel(s) l'entreprise opère ou pour le marché pour lequel l'actif est utilisé, sauf si un taux de croissance supérieur peut être justifié.**
28. Des budgets/prévisions financiers de flux de trésorerie détaillés, explicites et fiables n'existent généralement pas au delà de cinq ans. C'est pourquoi, les estimations par la direction des flux de trésorerie futurs sont fondées sur les budgets/prévisions les plus récents sur une période de cinq ans au maximum. La direction peut utiliser des projections de flux de trésorerie fondées sur des budgets/prévisions sur une période supérieure à cinq ans si elle a confiance dans la fiabilité de ces projections et si elle peut, sur la base de son expérience passée, démontrer sa capacité à prévoir les flux de trésorerie avec précision sur cette période plus longue.
29. Les projections de flux de trésorerie jusqu'à la fin de la durée d'utilité d'un actif sont estimées par extrapolation des projections de flux de trésorerie fondées sur les budgets/prévisions financiers en leur appliquant un taux de croissance pour les années futures. Ce taux est stable ou décroissant à moins qu'une augmentation du taux ne concorde avec une information objective quant aux évolutions du cycle de vie d'un produit ou d'un secteur d'activité. Si cela est approprié, le taux de croissance est nul ou négatif.
30. Lorsque les conditions sont très favorables, il est probable que des concurrents pénètrent le marché et freinent la croissance. Par conséquent, les entreprises auront des difficultés à dépasser le taux de croissance historique moyen sur le long terme (mettons sur 20 ans) pour les produits, les secteurs d'activité, ou le(s) pays dans le(s)quel(s) elles opèrent, ou pour le marché au titre duquel l'actif est utilisé.
31. Lorsqu'elle utilise des informations fondées sur des budgets/prévisions financiers, l'entreprise examine si ces informations reflètent des hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif.

IAS 36

Composition des estimations de flux de trésorerie futurs

32. **Les estimations des flux de trésorerie futurs doivent inclure:**
- (a) **les projections des entrées de trésorerie futures relatives à l'utilisation continue de l'actif;**
 - (b) **les projections des sorties de trésorerie nécessairement encourues pour générer les entrées de trésorerie relatives à l'utilisation continue de l'actif (y compris les sorties de trésorerie pour préparer l'actif en vue de son utilisation) et qui peuvent être directement attribuées, ou affectées à l'actif sur une base raisonnable, cohérente et permanente; et**
 - (c) **les flux de trésorerie nets qui seront, s'il y a lieu, reçus (ou payés) lors de la sortie de l'actif à la fin de sa durée d'utilité.**
33. Les estimations des flux de trésorerie futurs et le taux d'actualisation reflètent des hypothèses cohérentes quant aux augmentations de prix dues à l'inflation générale. Par conséquent, si le taux d'actualisation comprend l'effet des augmentations de prix dues à l'inflation générale, les flux de trésorerie futurs sont estimés en prix courants. Si le taux d'actualisation exclut l'effet des augmentations de prix dues à l'inflation générale, les flux de trésorerie futurs sont estimés en prix constants (mais comprennent les augmentations ou diminutions de prix spécifiques futures).
34. Les projections des sorties de trésorerie comprennent les frais généraux futurs pouvant être directement attribués, ou affectés sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à l'utilisation de l'actif.
35. Lorsque la valeur comptable d'un actif ne comprend pas encore toutes les sorties de trésorerie à encourir avant qu'il ne soit prêt à être utilisé ou vendu, l'estimation des sorties de trésorerie futures comprend une estimation des sorties de trésorerie ultérieures que l'on s'attend à encourir avant que l'actif ne soit prêt à être utilisé ou vendu. Tel est le cas, par exemple, pour un immeuble en construction ou pour un projet de développement non encore achevé.
36. Afin d'éviter de les compter en double, les estimations de flux de trésorerie excluent:
- (a) les entrées de trésorerie d'actifs qui génèrent, par leur utilisation continue, des entrées de trésorerie largement indépendantes de celles de l'actif examiné (par exemple, les actifs financiers tels que les créances); et
 - (b) les sorties de trésorerie liées à des obligations qui ont déjà été comptabilisées en tant que passifs (par exemple les fournisseurs, les obligations au titre des retraites ou les provisions).
37. **Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour un actif dans son état actuel. Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure des entrées ou des sorties de trésorerie futures estimées qui pourraient résulter:**
- (a) **d'une restructuration future dans laquelle l'entreprise n'est pas encore engagée; ou**
 - (b) **des dépenses d'investissement futures qui amélioreront ou accroîtront le niveau de performance d'un actif au delà de son niveau de performance défini à l'origine.**
38. Du fait que les flux de trésorerie futurs sont estimés pour l'actif dans son état actuel, la valeur d'utilité ne reflète:
- (a) ni les sorties de trésorerie futures, ni les économies de coût liées (par exemple les réductions de coûts de personnel) ni les avantages attendus relatifs à une restructuration future dans laquelle l'entreprise n'est pas encore engagée;
 - (b) ni les dépenses d'investissement futures qui amélioreront ou accroîtront le niveau de performance de l'actif au delà de son niveau de performance défini à l'origine ni les avantages futurs liés à ces dépenses d'investissements futures.
39. Une restructuration est un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative soit le champ d'activité d'une entreprise soit la manière dont cette activité est gérée. IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, donne des commentaires qui peuvent clarifier le moment à partir duquel une entreprise est engagée dans une restructuration.

40. Lorsqu'une entreprise s'engage dans une restructuration, il est probable que certains actifs seront affectés par cette restructuration. Dès lors que l'entreprise s'est engagée dans la restructuration:
- (a) les estimations des entrées et des sorties futures de trésorerie, lors de la détermination de la valeur d'utilité, reflètent les économies de coûts et autres avantages résultant de la restructuration (sur la base des budgets/prévisions financiers les plus récents ayant été approuvés par la direction); et
 - (b) les estimations des sorties de trésorerie futures liées à la restructuration sont traitées dans le cadre d'une provision pour restructuration selon IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

L'exemple 5 de l'Annexe A illustre l'effet d'une restructuration future sur le calcul d'une valeur d'utilité.

41. Tant qu'une entreprise n'encourt pas des dépenses d'investissement qui améliorent ou accroissent le niveau de performance d'un actif au delà du niveau de performance défini à l'origine, les estimations de flux de trésorerie futurs n'incluent pas les estimations des entrées de trésorerie futures attendues de ces dépenses d'investissement (voir exemple 6 de l'Annexe A).
42. Les estimations de flux de trésorerie futurs incluent les dépenses d'investissement futures nécessaires au maintien ou au soutien d'un actif à son niveau de performance défini à l'origine.
43. **Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure:**
- (a) **les entrées ou sorties de trésorerie provenant des activités de financement; ou**
 - (b) **les entrées ou sorties de trésorerie liées à l'impôt sur le résultat.**
44. Les flux de trésorerie futurs estimés reflètent des hypothèses qui sont cohérentes avec le mode de détermination du taux d'actualisation. Autrement, l'effet de certaines hypothèses sera compté deux fois ou ignoré. La valeur temps de l'argent étant prise en compte dans l'actualisation de flux de trésorerie futurs estimés, ces flux de trésorerie excluent les entrées ou sorties de trésorerie provenant des activités de financement. De même, puisque le taux d'actualisation est déterminé avant impôt, les flux de trésorerie futurs sont eux aussi estimés sur une base avant impôt.
45. **L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité doit être le montant qu'une entreprise s'attend à obtenir de la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction des coûts de sortie estimés.**
46. L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité est déterminée d'une manière similaire à celle du prix de vente d'un actif, sauf que pour estimer ces flux de trésorerie nets:
- (a) l'entreprise utilise les prix existants à la date de l'estimation pour des actifs similaires arrivés à la fin de leur durée d'utilité et exploités dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé; et
 - (b) les prix sont ajustés pour tenir compte à la fois de l'effet des augmentations de prix futures dues à l'inflation générale et des augmentations (diminutions) de prix spécifiques futures. Toutefois, si les estimations des flux de trésorerie futurs provenant de l'utilisation continue de l'actif et le taux d'actualisation ne tiennent pas compte de l'effet de l'inflation générale, cet effet est également exclu de l'estimation des flux de trésorerie nets liés à la sortie.

Flux de trésorerie futurs en monnaie étrangère

47. Les flux de trésorerie futurs sont estimés dans la monnaie dans laquelle ils seront générés puis ils sont actualisés en appliquant un taux d'actualisation approprié à cette monnaie. Une entreprise convertit la valeur actuelle obtenue en utilisant le cours au comptant à la date de clôture (décrit dans IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères, comme étant le cours de clôture).

IAS 36

Taux d'actualisation

48. ***Le (ou les taux) d'actualisation doit (doivent) être un (ou des) taux avant impôt reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à l'actif. Le(s) taux d'actualisation ne doit (doivent) pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.***
49. Un taux reflétant les appréciations actuelles du marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à l'actif est le taux de rendement que des investisseurs demanderaient s'ils avaient à choisir un placement qui générerait des flux de trésorerie dont le montant, l'échéance et le profil de risques seraient équivalents à ceux que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif. Ce taux est estimé à partir du taux implicite dans des transactions actuelles du marché pour des actifs similaires ou à partir du coût moyen pondéré du capital d'une entreprise cotée qui détient un actif unique (ou un portefeuille d'actifs) similaire(s) en termes de potentiel de service et de risques, à l'actif examiné.
50. Lorsqu'une entreprise ne peut obtenir directement du marché un taux spécifique à un actif, elle utilise des substituts pour estimer le taux d'actualisation. L'objectif est d'estimer, dans la mesure du possible, une appréciation par le marché:
- (a) de la valeur temps de l'argent pour les durées allant jusqu'à la fin de la durée d'utilité de l'actif; et
 - (b) des risques que les montants ou l'échéancier des flux de trésorerie futurs diffèrent de ceux estimés.
51. L'entreprise peut prendre en compte, comme point de départ, les taux suivants:
- (a) le coût moyen pondéré du capital de l'entreprise déterminé à l'aide de techniques telles que le Capital Asset Pricing Model (CAPM);
 - (b) le taux d'emprunt marginal de l'entreprise; et
 - (c) d'autres taux d'emprunt sur le marché.
52. Ces taux sont ajustés:
- (a) pour refléter la manière dont le marché apprécierait les risques spécifiques associés aux flux de trésorerie projetés; et
 - (b) pour exclure les risques qui ne sont pas pertinents pour les flux de trésorerie projetés.
- Le risque-pays, le risque de change, le risque de prix et le risque de flux de trésorerie sont considérés.
53. Afin d'éviter de les compter deux fois, le taux d'actualisation ne reflète pas les risques pour lesquels les flux de trésorerie futurs estimés ont été ajustés.
54. Le taux d'actualisation est indépendant de la structure financière de l'entreprise et de la façon dont celle-ci a financé l'achat de l'actif car les flux de trésorerie futurs attendus d'un actif ne dépendent pas de la façon dont l'entreprise a financé l'achat de cet actif.
55. Lorsque la base du taux est une base après impôt, elle est ajustée pour refléter un taux avant impôt.
56. Une entreprise utilise normalement un taux d'actualisation unique pour estimer la valeur d'utilité d'un actif. Toutefois, une entreprise utilise des taux d'actualisation distincts pour différentes périodes futures lorsque la valeur d'utilité est sensible à une variation des risques pour des périodes différentes ou à une variation de structure des taux d'intérêt.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION D'UNE PERTE DE VALEUR

57. Les paragraphes 58 à 63 exposent les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des pertes de valeur d'un actif isolé. La comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur d'une unité génératrice de trésorerie sont traitées aux paragraphes 88 à 93.
58. ***Si, et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.***
59. ***Une perte de valeur doit être immédiatement comptabilisée en charges dans le compte de résultat, à moins que l'actif ne soit comptabilisé pour son montant réévalué selon une autre Norme comptable internationale (par exemple, selon l'autre traitement autorisé de IAS 16, Immobilisations corporelles). Toute perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une diminution de réévaluation selon cette autre Norme comptable internationale.***
60. Une perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée en charges dans le compte de résultat. Toutefois, une perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée directement en déduction de l'écart de réévaluation correspondant à cet actif dans la mesure où la perte de valeur n'excède pas le montant de l'écart de réévaluation relatif à cet actif.
61. ***Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif concerné, une entreprise doit comptabiliser un passif si, et seulement si, d'autres Normes comptables internationales l'imposent.***
62. ***Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices futurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.***
63. Si une perte de valeur est comptabilisée, tous les actifs ou passifs d'impôt différé liés sont déterminés selon IAS 12, Impôts sur le résultat, en comparant la valeur comptable révisée de l'actif et sa base fiscale (voir l'exemple 3 de l'Annexe A).

UNITÉS GÉNÉRATRICES DE TRÉSorerIE

64. Les paragraphes 65 à 93 exposent les dispositions relatives à l'identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient, à la détermination de la valeur comptable et à la comptabilisation des pertes de valeur des unités génératrices de trésorerie.

Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient

65. ***S'il existe un indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement doit être estimée. S'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement, une entreprise doit déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (l'unité génératrice de trésorerie de l'actif).***
66. La valeur recouvrable d'un actif pris individuellement ne peut être déterminée:
- (a) si la valeur d'utilité de l'actif ne peut être estimée comme étant proche de son prix de vente net (par exemple, lorsque les flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif ne peuvent être estimés comme négligeables); et
 - (b) si l'actif ne génère pas des entrées de trésorerie, par son utilisation continue, qui soient largement indépendantes des entrées de trésorerie d'autres actifs. Dans ces cas, la valeur d'utilité et, par conséquent, la valeur recouvrable, ne peuvent être estimées que pour l'unité génératrice de trésorerie de l'actif.

IAS 36

Exemple

Une entreprise minière possède une desserte ferroviaire privée pour ses activités d'exploitation minière. La desserte ferroviaire privée ne pourrait être vendue que pour sa valeur à la casse et la desserte ferroviaire privée ne génère pas des entrées de trésorerie, par son utilisation continue, qui soient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par les autres actifs de la mine.

Il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de la desserte ferroviaire privée car la valeur d'utilité de la desserte ferroviaire privée ne peut pas être déterminée et est probablement différente de sa valeur à la casse. En conséquence, l'entreprise estime la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la desserte ferroviaire privée appartient, c'est-à-dire la mine dans son ensemble.

67. Comme défini au paragraphe 5, l'unité génératrice de trésorerie d'un actif est le plus petit groupe 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. L'identification de l'unité génératrice de trésorerie d'un actif implique une part de jugement. Si la valeur recouvrable ne peut pas être déterminée pour un actif pris individuellement, une entreprise identifie le plus petit regroupement d'actifs qui, par son utilisation continue, génère des entrées de trésorerie largement indépendantes.

Exemple

Une société de transports par autocars travaille sous contrat avec une municipalité qui impose un service minimum sur chacun de cinq itinéraires différents. Les actifs dévolus à chaque itinéraire et les flux de trésorerie générés par chaque itinéraire peuvent être identifiés séparément. L'un de ces itinéraires dégage une perte importante.

Puisque l'entreprise n'a pas la possibilité de réduire son activité sur aucun des itinéraires, le plus petit niveau d'entrées de trésorerie identifiables générées par l'utilisation continue, qui soient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs, est les entrées de trésorerie générées par l'ensemble des cinq itinéraires. L'unité génératrice de trésorerie pour chaque itinéraire est la société de transports dans son ensemble.

68. Les entrées de trésorerie générées par l'utilisation continue sont les entrées de trésorerie et équivalents de trésorerie reçues de parties extérieures à l'entreprise présentant les états financiers. Pour identifier si les entrées de trésorerie d'un actif (ou d'un groupe d'actifs) sont largement indépendantes des entrées de trésorerie d'autres actifs (ou groupes d'actifs), une entreprise considère différents facteurs y compris la manière dont la direction gère les activités de l'entreprise (telle que par ligne de produits, secteur d'activité, implantation individuelle, district, région ou de toute autre façon) ou la manière dont elle prend ses décisions en matière de poursuite ou de sortie des actifs et des activités de l'entreprise. L'exemple 1 de l'Annexe A donne des exemples d'identification d'une unité génératrice de trésorerie.
69. ***S'il existe un marché actif pour la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs, cet actif ou ce groupe d'actifs doit être identifié comme une unité génératrice de trésorerie, même si tout ou partie de la production est utilisée en interne. Si tel est le cas, la meilleure estimation par la direction des prix de marché futurs pour la production doit être utilisée:***
- (a) ***pour déterminer la valeur d'utilité de cette unité génératrice de trésorerie, lors de l'estimation des entrées de trésorerie futures liées à l'utilisation en interne de la production; et***
- (b) ***pour déterminer la valeur d'utilité d'autres unités génératrices de trésorerie de l'entreprise présentant les états financiers, lors de l'estimation des sorties de trésorerie futures liées à l'utilisation en interne de la production.***
70. Même si tout ou partie de la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs est utilisée par d'autres unités de l'entreprise présentant les états financiers (par exemple, des produits à un stade intermédiaire dans un processus de production), cet actif ou ce groupe d'actifs constitue une unité génératrice de trésorerie distincte dans le cas où l'entreprise pourrait vendre cette production sur un marché actif. Cela tient au fait que cet actif ou ce groupe d'actifs pourrait, par son utilisation continue, générer des entrées de trésorerie qui seraient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

Lorsqu'elle utilise les informations, fondées sur des budgets/prévisions financiers, relatives à une telle unité génératrice de trésorerie, une entreprise ajuste ces informations si les prix de transfert interne ne reflètent pas la meilleure estimation par la direction des prix de marché futurs de la production de l'unité génératrice de trésorerie.

71. **Les unités génératrices de trésorerie d'un même actif ou de mêmes types d'actifs doivent être identifiées de façon permanente d'un exercice à l'autre, à moins qu'un changement ne soit justifié.**
72. Si une entreprise détermine qu'un actif appartient à une unité génératrice de trésorerie différente de celle à laquelle il appartenait lors d'exercices antérieurs ou que les types d'actifs regroupés pour constituer l'unité génératrice de trésorerie ont changé, le paragraphe 117 impose de fournir certaines informations sur l'unité génératrice de trésorerie, si une perte de valeur est comptabilisée ou reprise pour l'unité génératrice de trésorerie et si elle est significative pour les états financiers de l'entreprise présentés dans leur ensemble.

Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie

73. La valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net et la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie. Pour estimer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie, toute référence dans les paragraphes 16 à 56 à «un actif» doit être interprétée comme une référence à «une unité génératrice de trésorerie».
74. **La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie doit être déterminée de façon cohérente avec la façon dont est déterminée sa valeur recouvrable.**
75. La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie:
- (a) inclut la valeur comptable des seuls actifs pouvant être directement attribués, ou affectés sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie, et qui généreront les entrées de trésorerie futures estimées lors de la détermination de la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie; et
 - (b) n'inclut pas la valeur comptable de tout passif comptabilisé, à moins que la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie ne puisse pas être déterminée sans prendre en compte ce passif.

Cela tient au fait que le prix de vente net et la valeur d'utilité d'une unité génératrice de trésorerie sont déterminés sans prendre en compte les flux de trésorerie liés aux actifs ne faisant pas partie de l'unité génératrice de trésorerie et aux passifs ayant déjà été comptabilisés dans les états financiers (voir paragraphes 24 et 36).

76. Lorsque des actifs sont regroupés pour apprécier leur caractère recouvrable, il est important d'inclure dans l'unité génératrice de trésorerie tous les actifs qui génèrent, par leur utilisation continue, l'ensemble des flux d'entrées de trésorerie pertinents. Autrement, l'unité génératrice de trésorerie pourrait apparaître intégralement recouvrable alors qu'en fait une perte de valeur s'est produite. Dans certains cas, bien que certains actifs contribuent aux flux de trésorerie futurs estimés de l'unité génératrice de trésorerie, ils ne peuvent pas être affectés à cette unité génératrice de trésorerie sur une base raisonnable, cohérente et permanente. Cela peut être le cas, par exemple, du goodwill ou des actifs de support tels que les actifs du siège social. Les paragraphes 79 à 87 expliquent comment traiter ces actifs pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie.
77. Il peut être nécessaire de considérer certains passifs comptabilisés pour déterminer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie. Cela peut se produire si la cession d'une unité génératrice de trésorerie imposerait à l'acheteur la reprise d'un passif. Dans ce cas, le prix de vente net (ou le flux de trésorerie estimé pour la sortie finale) de l'unité génératrice de trésorerie est le prix de vente estimé de l'ensemble des actifs de l'unité génératrice de trésorerie avec le passif, moins les coûts de sortie. Pour effectuer une comparaison, qui ait un sens, entre la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur recouvrable, la valeur comptable du passif est déduite pour déterminer à la fois la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur comptable.

IAS 36

Exemple

Une société exploite une mine dans un pays dont la législation impose au propriétaire la remise en état du site à l'achèvement de ses activités d'exploitation minière. Le coût de remise en état inclut le remplacement du terrain de couverture, qui doit être retiré avant le début des activités d'exploitation minière. Une provision pour le coût de remplacement du terrain de couverture a été comptabilisée dès l'enlèvement du terrain de couverture. Le montant provisionné a été comptabilisé comme un élément du coût de la mine et il est amorti sur la durée d'utilité de la mine. La valeur comptable de la provision pour le remplacement du terrain de couverture est de 500; elle est égale à la valeur actualisée des coûts de remise en état.

L'entreprise teste la dépréciation de la mine. L'unité génératrice de trésorerie de la mine est la mine prise dans son ensemble. L'entreprise a reçu différentes offres de rachat de la mine pour un prix d'environ 800; ce prix tient compte du fait que l'acheteur reprendra à sa charge l'obligation de remise en état du terrain de couverture. Les coûts de la sortie de la mine sont négligeables. La valeur d'utilité de la mine est approximativement de 1 200 hors coûts de remise en état. La valeur comptable de la mine est de 1 000.

Le prix de vente net de l'unité génératrice de trésorerie est de 800. Ce montant tient compte des coûts de remise en état qui ont déjà été provisionnés. En conséquence, la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie est déterminée après prise en compte des coûts de remise en état et est estimée à 700 (1 200 moins 500). La valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est de 500, ce qui correspond à la valeur comptable de la mine (1 000), moins la valeur comptable de la provision pour coûts de remise en état (500).

78. Pour des raisons pratiques, la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est parfois déterminée après prise en compte d'actifs qui ne font pas partie de l'unité génératrice de trésorerie (par exemple, des créances ou autres actifs financiers) ou des passifs qui ont déjà été comptabilisés dans les états financiers (par exemple, des fournisseurs, des obligations au titre des retraites ou autres provisions). Dans ces cas, la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est majorée de la valeur comptable de ces actifs et diminuée de la valeur comptable de ces passifs.

Goodwill

79. Le goodwill résultant d'une acquisition représente un paiement effectué par un acquéreur en prévision d'avantages économiques futurs. Ces avantages économiques futurs peuvent résulter d'une synergie entre les actifs identifiables acquis ou d'actifs qui, pris individuellement, ne remplissent pas les conditions pour être comptabilisés dans les états financiers. Le goodwill ne génère pas de flux de trésorerie de façon indépendante des autres actifs ou groupes d'actifs et donc la valeur recouvrable du goodwill en tant qu'actif isolé ne peut pas être déterminée. En conséquence, s'il existe un indice que le goodwill a pu perdre de la valeur, une valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill appartient. Ce montant est ensuite comparé à la valeur comptable de cette unité génératrice de trésorerie et toute perte de valeur est comptabilisée selon le paragraphe 88.
80. **Pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, une entreprise doit identifier si un goodwill lié à cette unité génératrice de trésorerie est comptabilisé dans les états financiers. Si tel est le cas, une entreprise doit:**

- (a) **effectuer un test «ascendant», c'est-à-dire que l'entreprise doit:**
- (i) **identifier si la valeur comptable du goodwill peut être affectée sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie examinée; et**
- (ii) **comparer ensuite la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie examinée à sa valeur comptable (y compris, s'il y a lieu, la valeur comptable du goodwill affecté) et comptabiliser toute perte de valeur selon le paragraphe 88.**

L'entreprise doit effectuer la deuxième étape du test «ascendant» même si aucune partie de la valeur comptable du goodwill ne peut être affectée sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie examinée; et

- (b) *si, en effectuant le test «ascendant», l'entreprise n'a pu affecter sur une base raisonnable, cohérente et permanente la valeur comptable du goodwill à l'unité génératrice de trésorerie examinée, elle doit alors effectuer un test «descendant», c'est-à-dire qu'elle doit:*
- (i) *identifier la plus petite unité génératrice de trésorerie comprenant l'unité génératrice de trésorerie examinée et à laquelle elle peut affecter, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, la valeur comptable du goodwill (l'unité génératrice de trésorerie «plus grande»); et*
 - (ii) *comparer ensuite la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie plus grande à sa valeur comptable (y compris la valeur comptable du goodwill affecté) et comptabiliser toute perte de valeur selon le paragraphe 88.*
81. A l'occasion de tout test de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, une entreprise prend en compte tout goodwill associé aux flux de trésorerie futurs devant être générés par l'unité génératrice de trésorerie. Si le goodwill peut être affecté sur une base raisonnable, cohérente et permanente, une entreprise effectue uniquement le test «ascendant». S'il n'est pas possible d'affecter le goodwill sur une base raisonnable, cohérente et permanente, une entreprise effectue à la fois le test «ascendant» et le test «descendant» (voir exemple 7 de l'Annexe A).
82. Le test «ascendant» permet de s'assurer qu'une entreprise comptabilise toute perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie, y compris pour le goodwill pouvant être affecté sur une base raisonnable, cohérente et permanente. Si le goodwill ne peut pas être affecté sur une base raisonnable, cohérente et permanente dans le test «ascendant», la combinaison du test «ascendant» et du test «descendant» permet de s'assurer qu'une entreprise comptabilise:
- (a) en premier lieu, toute perte de valeur qui existe pour l'unité génératrice de trésorerie, sans tenir compte du goodwill;
 - (b) puis toute perte de valeur qui existe pour le goodwill. Du fait qu'une entreprise applique en premier le test «ascendant» à tous les actifs qui ont pu perdre de la valeur, toute perte de valeur identifiée pour l'unité génératrice de trésorerie plus grande dans le test «descendant», concerne uniquement le goodwill affecté à l'unité plus grande.
83. Si le test «descendant» est effectué, une entreprise détermine d'une manière formalisée la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie plus grande, sauf si un élément probant et convaincant montre qu'il n'y a pas de risque que l'unité génératrice de trésorerie plus grande se soit dépréciée (voir paragraphe 12).

Actifs de support

84. Les actifs de support incluent les actifs du groupe ou des divisions tels que l'immeuble du siège social de l'entreprise ou d'une division, les équipements informatiques ou un centre de recherche. La structure d'une entreprise détermine si un actif, pour une unité génératrice de trésorerie particulière, satisfait à la définition des actifs de support de la présente Norme. Les caractéristiques essentielles des actifs de support sont qu'ils ne génèrent pas d'entrées de trésorerie de façon indépendante des autres actifs ou groupes d'actifs et que leur valeur comptable ne peut être attribuée en totalité à l'unité génératrice de trésorerie examinée.
85. Du fait que les actifs de support ne génèrent pas d'entrées de trésorerie distinctes, la valeur recouvrable d'un actif de support isolé ne peut pas être déterminée, à moins que la direction n'ait décidé de sortir l'actif. En conséquence, s'il existe un indice qu'un actif de support a pu perdre de la valeur, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif de support appartient, comparée à la valeur comptable de cette unité génératrice de trésorerie et toute perte de valeur est comptabilisée selon le paragraphe 88.

IAS 36

86. **Pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, une entreprise doit identifier tous les actifs de support liés à l'unité génératrice de trésorerie examinée. Pour chaque actif de support identifié, l'entreprise doit ensuite appliquer le paragraphe 80, à savoir:**
- (a) **si la valeur comptable de l'actif de support peut être affectée sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie examinée, l'entreprise doit effectuer uniquement le test «ascendant»; et**
 - (b) **si la valeur comptable de l'actif de support ne peut être affectée sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie examinée, l'entreprise doit effectuer à la fois le test «ascendant» et le test «descendant».**
87. L'exemple 8 de l'Annexe A illustre le traitement applicable aux actifs de support.

Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie

88. **Une perte de valeur doit être comptabilisée pour une unité génératrice de trésorerie si, et seulement si, sa valeur recouvrable est inférieure à sa valeur comptable. La perte de valeur doit être répartie, afin de réduire la valeur comptable des actifs de l'unité, dans l'ordre suivant:**
- (a) **en premier lieu, au goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie (s'il y a lieu);**
 - (b) **puis, aux autres actifs de l'unité au prorata de la valeur comptable de chacun des actifs de l'unité.**
- Ces réductions des valeurs comptables doivent être traitées comme les pertes de valeurs des actifs pris individuellement et comptabilisées selon le paragraphe 59.**
89. **Lors de la répartition d'une perte de valeur selon le paragraphe 88, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être ramenée en dessous du plus élevé de:**
- (a) **son prix de vente net (si on peut le déterminer);**
 - (b) **sa valeur d'utilité (si on peut la déterminer); et**
 - (c) **zéro.**

Le montant de la perte de valeur qui autrement aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité.

90. Du fait de sa nature, le goodwill affecté à une unité génératrice de trésorerie est réduit avant que ne soit réduite la valeur comptable des autres actifs de l'unité.
91. S'il n'existe pas de façon pratique d'estimer la valeur recouvrable de chacun des actifs isolés d'une unité génératrice de trésorerie, la présente Norme impose d'affecter arbitrairement la perte de valeur entre les différents actifs de l'unité, autres que le goodwill, car tous les actifs qui la composent fonctionnent ensemble.
92. Si la valeur recouvrable d'un actif isolé ne peut être déterminée (voir paragraphe 66):
- (a) une perte de valeur est comptabilisée pour l'actif si sa valeur comptable est supérieure à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et celle résultant des procédures d'affectation décrites aux paragraphes 88 et 89; et
 - (b) aucune perte de valeur n'est comptabilisée pour l'actif si l'unité génératrice de trésorerie correspondante ne s'est pas dépréciée. Ce principe s'applique même si le prix de vente net de l'actif est inférieur à sa valeur comptable.

Exemple

Une machine a été endommagée cependant continue de fonctionner, mais moins bien qu'auparavant. Le prix de vente net de la machine est inférieur à sa valeur comptable. La machine ne génère pas d'entrées de trésorerie indépendantes, par son utilisation continue. Le plus petit groupe d'actifs identifiables qui inclut la machine et qui génère, par son utilisation continue, des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie d'autres actifs est la chaîne de production à laquelle la machine appartient. La valeur recouvrable de la chaîne de production montre que la chaîne prise dans son ensemble ne s'est pas dépréciée.

Hypothèse 1: les budgets/prévisions approuvés par la direction ne reflètent pas d'engagement de la direction de remplacer la machine.

La valeur recouvrable de la machine seule ne peut pas être estimée puisque la valeur d'utilité de la machine:

- (a) peut être différente de son prix de vente net; et
- (b) peut être déterminée uniquement pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la machine appartient (la chaîne de production).

La chaîne de production ne s'est pas dépréciée, par conséquent, aucune perte de valeur n'est comptabilisée pour la machine. Néanmoins, il est possible que l'entreprise doive réapprécier la durée d'amortissement ou le mode d'amortissement de la machine. Une durée d'amortissement plus courte ou un mode d'amortissement plus rapide est peut-être nécessaire pour refléter la durée d'utilité restant à courir attendue de la machine ou le rythme de consommation des avantages économiques par l'entreprise.

Hypothèse 2: les budgets/prévisions approuvés par la direction reflètent un engagement de la direction de remplacer la machine et de la vendre dans un proche avenir. Les flux de trésorerie générés par l'utilisation continue de la machine jusqu'à sa sortie sont estimés négligeables.

La valeur d'utilité de la machine peut être estimée comme proche de son prix de vente net. Par conséquent, la valeur recouvrable de la machine peut être déterminée sans tenir compte de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la machine appartient (la chaîne de production). Puisque le prix de vente net de la machine est inférieur à sa valeur comptable, une perte de valeur est comptabilisée pour la machine.

93. ***Après l'application des dispositions des paragraphes 88 et 89, un passif doit être comptabilisé pour tout montant non réparti d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie si, et seulement si, cela est imposé par d'autres Normes comptables internationales.***

REPRISE D'UNE PERTE DE VALEUR

94. Les paragraphes 95 à 101 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un actif ou une unité génératrice de trésorerie au cours d'exercices antérieurs. Ces dispositions utilisent le terme «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Des dispositions supplémentaires sont exposées aux paragraphes 102 à 106 pour un actif pris individuellement, aux paragraphes 107 et 108 pour une unité génératrice de trésorerie et aux paragraphes 109 à 112 pour le goodwill.
95. ***Une entreprise doit apprécier, à chaque date de clôture, s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué. S'il existe un tel indice, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de cet actif.***
96. ***Pour apprécier s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué, une entreprise doit, au minimum, considérer les indices suivants:***

Sources d'information externes

- (a) ***durant l'exercice, la valeur de marché de l'actif a augmenté de façon importante;***
- (b) ***des changements importants, ayant un effet favorable sur l'entreprise, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou du marché dans lequel elle opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu;***

IAS 36

- (c) *les taux d'intérêt du marché ou autres taux de rendement du marché ont diminué durant l'exercice et il est probable que ces diminutions affectent le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité de l'actif et augmentent de façon significative la valeur recouvrable de l'actif;*

Sources d'information internes

- (d) *des changements importants, ayant un effet favorable sur l'entreprise, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent les investissements encourus au cours de l'exercice pour améliorer un actif ou améliorer son niveau de performance au delà du niveau de performance défini à l'origine, ou un engagement d'abandonner ou de restructurer l'activité à laquelle l'actif appartient; et*
- (e) *des indications provenant du système d'information interne montrent que la performance économique de l'actif est ou sera meilleure que celle attendue.*
97. Les indices d'une diminution potentielle d'une perte de valeur du paragraphe 96 sont pour l'essentiel le reflet des indices d'une perte de valeur potentielle du paragraphe 9. Le concept d'importance relative s'applique pour déterminer si une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs peut avoir à être reprise et si la valeur recouvrable de l'actif doit être déterminée.
98. S'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif peut ne plus exister ou peut avoir diminué, cela peut indiquer qu'il faudrait examiner et ajuster la durée d'utilité restant à courir, le mode d'amortissement ou la valeur résiduelle selon la Norme comptable internationale applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est reprise pour l'actif.
99. *Une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs doit être reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable de l'actif depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit être augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable. Cette augmentation est une reprise de perte de valeur.*
100. Une reprise d'une perte de valeur reflète une augmentation du potentiel de service estimé d'un actif, résultant soit de son utilisation soit de sa vente, depuis la date à laquelle une entreprise a comptabilisé pour la dernière fois une perte de valeur pour cet actif. Une entreprise est tenue d'identifier le changement d'estimation qui conduit à l'augmentation du potentiel de service estimé. Des exemples de changements d'estimation incluent:
- (a) un changement dans la base utilisée pour la détermination de la valeur recouvrable (c'est-à-dire si la valeur recouvrable est fondée sur le prix de vente net ou la valeur d'utilité);
- (b) si la valeur recouvrable était fondée sur la valeur d'utilité: un changement du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie futurs estimés ou du taux d'actualisation; ou
- (c) si la valeur recouvrable était fondée sur le prix de vente net: un changement d'estimation des composantes du prix de vente net.
101. La valeur d'utilité d'un actif peut devenir supérieure à la valeur comptable de l'actif simplement parce que la valeur actualisée des entrées de trésorerie futurs augmente au fur et à mesure que celles-ci se rapprochent. Toutefois le potentiel de service de l'actif n'a pas augmenté. Par conséquent, une perte de valeur n'est pas reprise du simple fait du passage du temps (parfois appelé le «déroulement de l'actualisation») même si la valeur recouvrable de l'actif devient supérieure à sa valeur comptable.

Reprise d'une perte de valeur d'un actif isolé

102. *La valeur comptable d'un actif augmentée suite à la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.*

103. Toute augmentation de la valeur comptable d'un actif au-delà de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours d'exercices antérieurs est une réévaluation. Pour comptabiliser une telle réévaluation, une entreprise applique la Norme comptable internationale applicable à l'actif.
104. ***La reprise d'une perte de valeur d'un actif doit être comptabilisée immédiatement en produits dans le compte de résultat, à moins que l'actif ne soit comptabilisé au montant réévalué selon une autre Norme comptable internationale (par exemple selon l'autre traitement autorisé de IAS 16, Immobilisations corporelles). Toute reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une augmentation de réévaluation selon cette autre Norme comptable internationale.***
105. Une reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué est créditée directement dans les capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, dans la mesure où une perte de valeur relative à ce même actif réévalué a été antérieurement comptabilisée en charges dans le compte de résultat, une reprise de cette perte de valeur est comptabilisée en produits dans le compte de résultat.
106. ***Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices futurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à courir.***

Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie

107. ***La reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie doit être répartie afin d'accroître la valeur comptable des actifs de l'unité, dans l'ordre suivant:***
- (a) ***en premier lieu, aux actifs autres que le goodwill, au prorata de la valeur comptable de chacun des actifs de l'unité;***
 - (b) ***puis, au goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie (s'il y a lieu), si les dispositions du paragraphe 109 sont satisfaites.***

Ces augmentations de valeurs comptables doivent être traitées comme des reprises de pertes de valeur d'actifs isolés et comptabilisées selon le paragraphe 104.

108. ***Lors de la répartition d'une reprise de perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie selon le paragraphe 107, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être augmentée au-delà du plus faible:***
- (a) ***de sa valeur recouvrable (si on peut la déterminer); et***
 - (b) ***de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours d'exercices antérieurs.***

Le montant de la reprise de la perte de valeur qui autrement aurait été affecté à l'actif doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité.

Reprise d'une perte de valeur du goodwill

109. ***Par exception aux dispositions du paragraphe 99, une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill ne doit pas être reprise au cours d'un exercice ultérieur, à moins que:***
- (a) ***la perte de valeur n'ait été provoquée par un événement externe spécifique, de nature exceptionnelle et qui ne devrait pas se reproduire; et***
 - (b) ***des événements externes ultérieurs ne soient intervenus pour annuler l'effet de cet événement.***
110. IAS 38, Immobilisations incorporelles, interdit la comptabilisation d'un goodwill généré en interne. Il est probable que toute augmentation ultérieure de la valeur recouvrable du goodwill est constituée de goodwill généré en interne, à moins que l'augmentation ne soit clairement liée à l'annulation de l'effet d'un événement externe spécifique de nature exceptionnelle.

IAS 36

111. La présente Norme ne permet pas de reprendre une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill suite à un changement d'estimation (par exemple, un changement du taux d'actualisation ou du montant et de l'échéancier des flux de trésorerie futurs de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill se rapporte).
112. Un événement externe spécifique est un événement qui est hors du contrôle de l'entreprise. Des événements externes de nature exceptionnelle, incluent l'adoption de nouvelles réglementations réduisant de façon importante les activités, ou diminuant la rentabilité, de l'activité à laquelle le goodwill se rapporte.

INFORMATIONS À FOURNIR

113. **Pour chaque catégorie d'actifs, les états financiers doivent indiquer:**
- (a) **le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de l'exercice et le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont incluses;**
 - (b) **le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de l'exercice et le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont reprises;**
 - (c) **le montant des pertes de valeur comptabilisées directement dans les capitaux propres au cours de l'exercice; et**
 - (d) **le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées directement dans les capitaux propres au cours de l'exercice.**
114. Une catégorie d'actifs est un regroupement d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre des activités d'une entreprise.
115. Les informations imposées par le paragraphe 113 peuvent être présentées avec d'autres informations fournies par catégorie d'actifs. Par exemple, ces informations peuvent être incluses dans un rapprochement des valeurs comptables des immobilisations corporelles à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, comme imposé par IAS 16, Immobilisations corporelles.
116. **Une entreprise qui applique IAS 14, Information sectorielle, doit indiquer, pour chaque secteur à présenter du premier niveau d'information sectorielle de l'entreprise (tel que défini dans IAS 14), les informations suivantes:**
- (a) **le montant des pertes de valeur comptabilisées au cours de l'exercice dans le compte de résultat et directement en capitaux propres; et**
 - (b) **le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées au cours de l'exercice dans le compte de résultat et directement en capitaux propres.**
117. **Si une perte de valeur est comptabilisée ou reprise au cours de l'exercice pour un actif pris individuellement ou une unité génératrice de trésorerie et si son montant est significatif pour les états financiers de l'entreprise présentés dans leur ensemble, l'entreprise doit indiquer:**
- (a) **les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la perte de valeur;**
 - (b) **le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise;**
 - (c) **pour un actif pris individuellement:**
 - (i) **la nature de l'actif; et**
 - (ii) **le secteur à présenter du premier niveau d'information sectorielle auquel l'actif appartient (tel que défini dans IAS 14, Information sectorielle, si l'entreprise applique IAS 14);**

- (d) **pour une unité génératrice de trésorerie:**
- (i) *une description de l'unité génératrice de trésorerie (par exemple, s'il s'agit d'une ligne de produits, d'une usine, d'une activité, d'une zone géographique, d'un secteur à présenter tel que défini dans IAS 14, ou autres);*
 - (ii) *le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise par catégorie d'actifs et par secteur à présenter du premier niveau d'information sectorielle de l'entreprise (tel que défini dans IAS 14, si l'entreprise applique IAS 14); et*
 - (iii) *si le regroupement d'actifs composant l'unité génératrice de trésorerie a changé depuis l'estimation antérieure (s'il y a lieu) de la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie, l'entreprise doit décrire le mode actuel de regroupement des actifs et le mode antérieur ainsi que les raisons l'ayant conduite à changer le mode d'identification de l'unité génératrice de trésorerie;*
- (e) *si la valeur recouvrable de l'actif (de l'unité génératrice de trésorerie) est son prix de vente net ou sa valeur d'utilité;*
- (f) *si la valeur recouvrable est le prix de vente net, la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon); et*
- (g) *si la valeur recouvrable est la valeur d'utilité, le(s) taux d'actualisation utilisé(s) dans l'estimation actuelle et dans l'estimation antérieure (s'il y a lieu) de la valeur d'utilité.*
118. **Si les pertes de valeur comptabilisées (reprises) au cours de l'exercice sont globalement d'un montant significatif pour les états financiers de l'entreprise présentés dans leur ensemble, l'entreprise doit fournir une brève description:**
- (a) *des principales catégories d'actifs affectées par les pertes de valeurs (reprises de pertes de valeur) pour lesquelles aucune information n'est fournie selon le paragraphe 117; et*
 - (b) *des principaux événements et circonstances ayant conduit à comptabiliser (reprendre) ces pertes de valeur pour lesquelles aucune information n'est fournie selon le paragraphe 117.*
119. Une entreprise est encouragée à fournir les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur recouvrable des actifs (des unités génératrices de trésorerie) pendant l'exercice.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

120. **La présente Norme doit être appliquée uniquement de façon prospective. Les pertes de valeur (reprises de pertes de valeur) résultant de l'application de la présente Norme comptable internationale doivent être comptabilisées selon la présente Norme (i.e. dans le compte de résultat sauf si un actif est comptabilisé au montant réévalué. Une perte de valeur comptabilisée (reprise) pour un actif réévalué doit être comptabilisée comme une réévaluation négative (positive)).**
121. Avant l'application de la présente Norme, différentes Normes comptables internationales incluaient des dispositions pour la comptabilisation et la reprise de pertes de valeur globalement similaires à celles incluses dans la présente Norme. Toutefois, des changements peuvent survenir par rapport à des évaluations antérieures car la présente Norme détaille comment évaluer la valeur recouvrable et comment considérer l'unité génératrice de trésorerie d'un actif. Il serait difficile de déterminer rétrospectivement quelle aurait été l'estimation de la valeur recouvrable. Par conséquent, lors de l'application de la présente Norme, une entreprise n'applique pas le traitement de référence ou l'autre traitement autorisé pour d'autres changements de méthodes comptables de IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

122. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 1999. Une application anticipée est encouragée. Si une entreprise applique cette Norme aux états financiers d'exercices ouverts avant le 1^{er} juillet 1999, elle doit l'indiquer.**