

Tableau synoptique - Les dépréciations d'actifs

Éléments de comparaison	NCT 03, NCT 04, NCT 05, NCT 06 et NCT 07	IAS 02, IAS 18, IAS 25 et IAS 36
Définitions	<p>La valeur récupérable est le montant que l'entreprise compte tirer de l'usage futur d'un bien y compris sa valeur résiduelle de cession.</p> <p>Un placement à court terme Comparable à l'IAS. La NCT 07 ajoute : toutefois le fait de détenir un tel placement pendant une période supérieure à un an ne remet pas en cause, si l'intention n'a pas changé, son classement parmi les placements à court terme.</p> <p>Un placement à long terme est un placement détenu dans l'intention de le conserver durablement notamment pour exercer sur la société émettrice un contrôle exclusif ou une influence notable ou un contrôle conjoint ou pour obtenir des revenus et des gains en capital sur une longue échéance ou pour protéger ou promouvoir des relations commerciales. Un placement à long terme est également un placement qui n'a pas pu être placé parmi les placements à court terme.</p> <p>Valeur de marché : Comparable à l'IAS.</p> <p>La juste valeur : Comparable à l'IAS.</p> <p>La valeur de réalisation nette : Comparable à l'IAS.</p> <p>La valeur d'usage d'un placement est le prix qu'une personne prudente et avisée, informée de la situation de l'entreprise accepterait de payer si elle avait à l'acquérir.</p> <p>Le coût de remplacement est le montant qu'il serait nécessaire de donner pour acquérir ou reproduire un bien.</p>	<p>La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité.</p> <p>Un placement courant est un placement qui de part sa nature est immédiatement réalisable et qui n'est pas destiné à être détenu à plus d'un an.</p> <p>Un placement à long terme est un placement autre qu'un placement courant.</p> <p>La valeur de marché est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un placement sur un marché actif.</p> <p>La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre un acheteur et un vendeur bien informés et consentants agissant dans des conditions de concurrence normale.</p> <p>La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.</p> <p>La valeur d'utilité est la valeur actualisée 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.</p> <p>Le prix de vente net est le montant qui peut être obtenue 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.</p>

		<p>Une perte de valeur est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.</p> <p>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 groupe d'actifs.</p> <p>Un marché actif est un marché où :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Les éléments négociés sont homogènes ▪ On peut trouver à tout moment des acheteurs ou des vendeurs <p>Les prix sont mis à la disposition du public</p>
<p>Les immobilisations incorporelles – Identification d'une immobilisation incorporelle qui a perdue de la valeur</p>	<p>Quand un actif a pu perdre sa valeur Un actif s'est déprécié lorsque la valeur comptable est supérieure à la valeur récupérable.</p>	<p>Quand un actif a pu perdre sa valeur comparable</p>
	<p>Indice indiquant une perte de valeur La NCT 06 ne fournit aucun indice.</p>	<p>Indice indiquant une perte de valeur Une entreprise doit apprécier à chaque clôture s'il y a un ou des indices montrant qu'un actif a pu perdre sa valeur. L'entreprise doit considérer des sources d'informations externes et internes à l'entreprise. S'il y a un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur : Cela peut indiquer aussi que sa durée d'utilité, son mode d'amortissement et sa valeur résiduelle ont aussi changé. Une entreprise doit effectuer un examen périodique de la recouvrabilité de la valeur comptable des immobilisations incorporelles. Cet examen doit être fait à la clôture de chaque exercice si :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ L'immobilisation incorporelle n'est pas encore prête à être mise en service. ▪ L'immobilisation incorporelle est amorti sur plus de 20 ans.
<p>Fréquence des réestimations de la valeur récupérable</p>	<p>Le solde non amorti d'une immobilisation incorporelle doit être examiné périodiquement et comparé avec la valeur récupérable.</p>	
<p>Evaluation de la valeur récupérable (recouvrable)</p>	<p>La valeur récupérable est le montant que l'entreprise compte tirer de l'usage futur de l'actif incorporel y compris sa valeur résiduelle. La valeur récupérable peut correspondre à la valeur actualisée des cash flows futurs attendus.</p>	<p>La valeur recouvrable correspond à la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité. Si l'un des deux est supérieur à la valeur comptable il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre. Au cas où il serait difficile d'estimer le prix de vente sur une base fiable : La valeur recouvrable correspond à la valeur d'utilité.</p>

		<p>Estimation du prix de vente La meilleure estimation du prix de vente est sur la base d'un contrat de vente d'un actif similaire à celui évalué. S'il n'existe pas un tel accord et que l'actif est négocié sur un marché, le prix de vente est égal au prix du marché moins les coûts de sortie. Le prix du marché correspond :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Cours acheteur du jour, sinon ▪ Le prix de la transaction la plus récente pour un actif similaire. <p>S'il n'existe pas un marché actif pour cet actif, on peut estimer le prix de vente à partir de la meilleure information disponible tel que le résultat de transactions récentes portant sur des actifs similaires. Les coûts de sortie doivent être déduits pour déterminer le prix de vente.</p>
		<p>Estimation de la valeur d'utilité <u>Base d'estimation des flux de trésorerie futurs.</u> Pour évaluer la valeur d'utilité :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Les projections de flux de trésorerie doivent être fondées sur des hypothèses raisonnables et documentées. 2. Les projections de flux de trésorerie doivent être fondées sur les budgets/prévisions financiers les plus récents approuvés par la direction. 3. Appliquer un taux de croissance stable ou décroissant pour les années futures au delà des prévisions. <p><u>Composition des estimations de flux de trésorerie futurs.</u> Les estimations des flux de trésorerie futurs doivent inclure :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Les projections des entrées de trésorerie futures relatives à l'utilisation continue de l'actif. 2. Les projections des sorties de trésorerie encourues pour générer les entrées de trésorerie futures. 3. Les flux de trésorerie net 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. <p>Les flux de trésorerie doivent exclure :</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Les flux qu'on attend d'une restructuration future dans laquelle l'entreprise n'est pas engagée. b. Les dépenses d'investissement futures qui améliorent le niveau de performance défini à l'origine.

		<p>Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas aussi inclure :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Les entrées ou sorties de trésorerie provenant des activités de financement. 2. Les entrées ou sorties de trésorerie liées à l'impôt sur le résultat. <p><u>Flux de trésorerie futurs en monnaie étrangère</u></p> <p>Ces flux sont actualisés puis convertit en utilisant le cours au comptant à la date de clôture.</p> <p>Le taux d'actualisation</p> <p>Le taux d'actualisation doit être :</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Un taux avant impôt b. Un taux qui reflète les appréciations actuelles du marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à l'actif. c. Le taux ne doit pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées. <p>L'entreprise peut prendre comme point de départ les taux suivants :</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Le coût moyen pondéré du capital de l'entreprise. b. Le taux d'emprunt marginal de l'entreprise. c. D'autres taux d'emprunt sur le marché. <p>Ces taux sont ajustés :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pour refléter la manière dont le marché apprécierait les risques spécifiques associés aux flux de trésorerie projetés ; ▪ Pour exclure les risques qui ne sont pas pertinents pour les flux de trésorerie projetés.
<p>Comptabilisation de la réduction de valeur</p>	<p>Lorsque la valeur récupérable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable l'entreprise doit constater une réduction de valeur.</p> <p>La norme distingue deux cas :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Lorsque la réduction est réversible : Constater une provision pour dépréciation. 2. Lorsque la réduction est irréversible : Constater une charge en réduisant la valeur brute de l'immobilisation. 	<p>Lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable : la valeur comptable doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.</p> <p>La perte de valeur est constatée en charges.</p> <p>Toutefois lorsque l'immobilisation a été précédemment réévaluée, la perte de valeur doit être imputée sur l'écart de réévaluation.</p> <p>Lorsque la perte de valeur est supérieure à la valeur comptable : On comptabilise un passif si d'autres normes l'imposent ?</p> <p>La dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour l'exercice futur.</p>

Unité génératrice de trésorerie	<p>La NCT 06 précise que :</p> <p>Lorsqu'il est difficile d'évaluer séparément les différentes composantes d'un groupe d'actif, la valeur récupérable doit être évaluée pour le groupe d'actifs pris dans son ensemble (capable de générer des flux futurs indépendants des flux liés à d'autres immobilisations)</p>	<p>Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient</p> <p>Au cas où la valeur récupérable d'un actif ne pourrait être déterminée, l'entreprise doit déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient.</p> <p><u>Quand la valeur recouvrable d'un actif ne peut être déterminée :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Si la valeur d'utilité ne peut être estimée comme étant proche de son prix de vente net ; et ▪ Si l'actif ne génère pas des entrées de trésorerie. <p><u>Au cas où il existerait un marché pour la production résultant d'un actif ou 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.</u></p> <p><u>Les unités génératrices de trésorerie doivent être identifiées de façon cohérente</u> et permanente d'un exercice à l'autre à moins qu'un changement ne soit identifié.</p> <p>Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie</p> <p>La valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est déterminée de la même façon qu'un actif.</p> <p>Goodwill</p> <p>Le goodwill ne génère pas des flux de trésorerie de façon indépendante des autres actifs : Sa valeur recouvrable ne peut être donc déterminée.</p> <p>Pour ceci on doit identifier l'unité génératrice de trésorerie à laquelle appartient le goodwill.</p> <p>Pour tester la dépréciation d'une unité génératrice on doit :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Voir s'il y a un goodwill comptabilisé dans les états financiers. 2. Effectuer un test ascendant c'est à dire : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Identifier si le goodwill peut être affecté sur une base cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie ; et ▪ Comparer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie avec la valeur comptable (actif + goodwill) et comptabiliser toute perte de valeur.
---------------------------------	---	---

Reprise d'une perte de valeur		<p>3. Si le test ascendant n'a pas pu être effectué, l'entreprise doit effectuer un test descendant :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Identifier la plus petite unité comprenant l'unité génératrice de trésorerie examinée et à laquelle on peut affecter sur une base cohérente et permanente la valeur comptable du goodwill. ▪ Comparer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie avec la valeur comptable (actif+ goodwill) et comptabiliser toute perte de valeur.
		<p>Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie Lorsque la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie devient inférieure à sa valeur comptable : on doit constater une perte de valeur. La perte de valeur doit être répartie de la façon suivant :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Au goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie. ▪ Aux autres actifs de l'unité au prorata de la valeur comptable de chacun des actifs de l'unité. <p>Lors de la répartition des pertes de valeur, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être ramenée en dessous de :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Son prix de vente net ▪ Sa valeur d'utilité ▪ Zéro <p>Le montant de la perte non affecté sera réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité.</p>
	<p>Au cas où la réduction était estimée réversible, si la valeur récupérable devient supérieure à la valeur comptable : On doit constater une reprise sur la provision déjà constatée.</p>	<p>Principe S'il existe un indice indiquant qu'une perte de valeur n'existe plus ou a diminué, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de l'actif. Dans ce 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. Reprise d'une perte de valeur d'un actif isolé La reprise d'une perte de valeur est comptabilisée en produits de l'exercice. Toute augmentation au-delà de la valeur comptable d'origine net d'amortissement est considéré comme une réévaluation et doit remplir les conditions exigées pour la réévaluation de l'actif. Toutefois la reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué est considérée comme une réévaluation positive et comptabilisée en écarts de réévaluation.</p>

		<p>Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie Elle doit être répartie à la valeur comptable des actifs dans l'ordre suivant :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aux actifs autres que le goodwill, au prorata de la valeur comptable de chacun des actifs de l'unité. 2. Au goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie si les conditions suivantes sont satisfaites : <ul style="list-style-type: none"> ▪ La perte de valeur doit être provoquée par un événement externe spécifique de nature exceptionnel et qui ne devrait pas se produire. ▪ Des événements ultérieurs seront intervenus pour annuler l'effet de cet événement. <p>La valeur comptable d'un actif ne doit pas être augmentée au-delà du plus faible :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ De sa valeur recouvrable ▪ De sa valeur comptable d'origine net d'amortissement. <p>Le montant de la reprise de la perte non affectée sera réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité.</p>
<p>Les immobilisations corporelles</p>	<p>Principe On doit comparer périodiquement la VCN d'une immobilisation corporelle avec sa valeur récupérable si cette dernière est inférieure, on doit ramener l'actif à sa valeur récupérable.</p> <p>Mesure de la valeur récupérable La NCT 05 propose deux mesures :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ La somme des cash-flows actualisés lorsque la somme des cash-flows est difficile à déterminer la valeur récupérable correspond : ▪ A la juste valeur : la juste valeur est déterminée par référence aux prix du marché s'il existe un marché ou, si ce prix ne peut être obtenu, par référence à un prix d'un bien équivalent ou par référence à d'autres techniques d'évaluation. 	<p>Le traitement des dépréciations des immobilisations corporelles est identique à celui des immobilisations incorporelles.</p>

	<p>Comptabilisation d'une réduction de valeur La NCT 05 distingue entre deux cas 1. Lorsque la réduction est réversible : constater une provision pour dépréciation 2. Lorsque la réduction est irréversible : constater une charge par le débit du compte « 637 réductions de valeur » et par le crédit de la valeur brute de l'immobilisation.</p> <p>Reprise d'une réduction de valeur Au cas où la réduction serait réversible, si la valeur récupérable devient supérieure à la valeur comptable : On doit constater une reprise sur la provision déjà constatée.</p>	
<p>Immobilisations financières relatives à des participations dans les filiales, les entreprises associées et les coentreprises</p>	<p>Le traitement de ces participations n'a pas été prévu par les normes comptables tunisiennes.</p>	<p>Le traitement de ces participations est identique à celui des immobilisations incorporelles et corporelles.</p>
<p>Les placements à long terme</p>	<p>Les placements sont évalués à la valeur d'usage. Pour déterminer la valeur d'usage on tient compte :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ De la valeur de marché ▪ L'actif net ▪ Les résultats et les perspectives de rentabilité de l'entreprise émettrice ▪ La conjoncture économique et l'utilité procurée à l'entreprise <p>Au cas où la valeur d'usage serait inférieure à la valeur comptable : Constater une provision pour dépréciation des immobilisations financières. En cas de reprise : constater une reprise sur provision pour dépréciation à concurrence du montant de la provision déjà constatée. Tout surplus n'est pas constaté.</p>	<p>Les placements sont évalués à la juste valeur. En cas de diminution de valeur d'un placement à long terme (autre que temporaire) il y a lieu de constater une charge et une diminution de la valeur brute du placement. Au cas où l'entreprise aurait déjà procédé à une réévaluation on devrait imputer la diminution à concurrence de l'écart de réévaluation, le surplus est constaté en charges. Toute reprise (réévaluation positive) est constatée en produits à concurrence de la charge constatée, le surplus est constaté en écart de réévaluation.</p>
<p>Les stocks – principe</p>	<p>L'évaluation à l'inventaire se fait à la valeur la plus faible du coût et de la VRN. Pour les contrats de vente ferme la VRN est estimée sur la base du prix spécifié au contrat.</p>	<p>Comparable</p>
<p>Les stocks d'approvisionnement</p>	<p>Evaluation de la VRN <i>Marchandises</i> : la valeur de marché. <i>Matières premières</i> : le coût de remplacement. Dépréciation des stocks Lorsque la VRN des stocks d'approvisionnement devient inférieure à leurs coûts et que le coût des produits finis atteint un niveau supérieur à leur VRN : on doit constater une dépréciation des stocks d'approvisionnement</p>	<p>Evaluation de la VRN Comparable</p> <p>Dépréciation des stocks Comparable</p>

	<p>Comptabilisation des pertes de valeur sur stock Toute dépréciation est constatée en charges soit :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Par la constatation d'une provision pour dépréciation des stocks ▪ Par une réduction de valeur <p>Reprise d'une perte de valeur sur stock La provision constatée à la clôture de l'exercice doit être reprise automatiquement à l'ouverture de l'exercice suivant (dans la méthode de l'inventaire intermittent).</p>	<p>Comptabilisation des pertes de valeur sur stock Toute perte de valeur sur stock doit être comptabilisée en charges. La norme dispose que les pertes pour des contrats de ventes fermes et des contrats d'achats fermes sont comptabilisés selon IAS 37 provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.</p> <p>Reprise d'une perte de valeur sur stock Si la VRN a augmenté, on procède à une reprise du montant déprécié à hauteur de la valeur la plus faible du coût et de la VRN La reprise est constatée comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges. La perte de valeur disparaît aussi avec la cession de l'élément.</p>
<p>Les stocks de produits</p>	<p>Evaluation de la VRN Valeur de marché Dépréciation des stocks de produits Lorsque la VRN devient inférieure au coût, on procède à une dépréciation.</p> <p>Comptabilisation de la dépréciation des stocks Toute dépréciation est constatée en charges soit :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Par la constatation d'une provision pour dépréciation des produits finis. ▪ Par une constatation d'une réduction de valeur. <p>Reprise de la dépréciation des stocks de produits finis Les provisions pour dépréciation des stocks de produits finis doivent être reprises à l'ouverture de l'exercice suivant (dans la méthode de l'inventaire intermittent).</p>	<p>Evaluation de la VRN Les prix de vente généraux. Dépréciation des stocks de produits Comparable.</p> <p>Comptabilisation de la dépréciation des stocks Toute dépréciation est constatée en charges.</p> <p>Reprise de la dépréciation des stocks de produits finis Si la VRN a augmenté, on procède à une reprise du montant déprécié à hauteur de la valeur la plus faible du coût et de la VRN. La reprise est constatée comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges</p>
<p>Les placements à court terme – Evaluation à la clôture</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les titres cotés et très liquide : valeur de marché. ▪ Les titres non-cotés et qui ne sont pas très liquide et les autres placements : Juste valeur. <p><u>La valeur de marché</u> correspond au cours en bourse moyen pondéré du mois qui précède la clôture. <u>La juste valeur</u> est déterminée par référence à des critères objectifs tels que le prix stipulé dans le contrat des transactions récentes sur les titres considérés et la valeur mathématique des titres.</p>	<p>Valeur de marché.</p>

Dépréciation	Lorsque la valeur de marché ou la juste valeur devient inférieure à la valeur comptable du placement : on doit constater une provision. Pour les titres cotés très liquides : on peut constater une charge par la diminution de la valeur brute de l'immobilisation.	Toute diminution de valeur doit être constatée en tant que charges. Au cas où un placement aurait été réévalué et que cette augmentation a été créditée en écart de réévaluation : Cette dépréciation doit être imputée sur l'écart de réévaluation. Le surplus est constaté en charges.
Reprise de la dépréciation	1. Pour les titres cotés très liquides : la reprise se fait : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Par la constatation d'un produit et l'augmentation de la valeur brute de l'immobilisation ou bien ▪ Par la constatation d'une reprise sur la provision déjà constatée. Tout surplus (par rapport à la valeur d'origine) est constaté en tant que produit. 2. Pour les autres titres à court terme : la reprise se fait par une constatation d'une reprise sur provision.	La reprise de la dépréciation doit être constatée en tant que produit.
Les clients et comptes rattachés Les créances douteuses	Lorsque le recouvrement d'une créance devient incertain, l'entreprise doit constater une provision pour dépréciation du montant irrécouvrable. La base de calcul du montant irrécouvrable dépend de l'exigibilité de la TVA : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Si la TVA est exigible sur les débits : le montant de la provision correspond au montant TTC de la créance. ▪ Si la TVA est exigible sur les encaissements : le montant de la provision correspond au montant hors TVA de la créance. L'entreprise doit transférer toutes les créances douteuses du compte 411 ou 413 au compte « 416 clients douteux et litigieux »	L'IAS 18 relative aux revenus dispose que tout montant irrécouvrable doit être constaté en charges et non en ajustement des produits.
Régime des intérêts créditeurs	Le montant des intérêts constatés en produits et non recouvrable doit faire l'objet d'une provision pour dépréciation. Les intérêts futurs non encore constatés en produits seront constatés dans un compte de passif à mesure qu'ils sont encourus.	Le montant irrécouvrable est passé en charges et non en ajustement de produit des activités ordinaires.