

Série

La dépréciation des actifs

(Corrigé des exercices d'application)

1.

Tableau synthétique des créances et des régularisations nécessaires

Clients	Solde au 31/12/2000	Provision au 31/12/1999	Base de provision	Provision nécessaire au 31/12/2000	Dotations aux provisions	Reprise	Perte	Date de poursuite judiciaire
A	80.000	100.000	80.000 (MTTC)	64.000	-	36.000	-	15/12/1999
B	236.000	-	200.000 (M H TVA)	100.000	100.000	-	-	20/01/2001
C	120.000	80.000	120.000 (MTTC)	120.000	40.000	-	-	01/12/1997
D	38.000	23.600	38.000 (MTTC)	pour solde	-	23.600	38.000	15/06/1999
E	59.000	-	50.000 (M H TVA)	30.000	30.000	-	-	01/11/2000

Client A :

Il s'agit d'une créance provisionnée en 1999. Son solde au 31/12/2000 s'élève à 80.000 D à provisionner à 80% soit 64.000 D.

La base de calcul est le montant TTC, car la TVA est due sur les débits. Il convient par conséquent de reprendre le surplus de provision déjà constituée :

31/12/2000			
491 provisions pour dépréciation des comptes clients			
		36.000	
78174 reprises/provisions pour dépréciation des comptes clients			36.000
Reprise sur provision client A			

Client B :

Le client B devient douteux au cours de l'exercice.

La TVA exigible à l'encaissement fait que la base de calcul de la provision est son montant hors TVA.

416 clients douteux		236.000	
411 clients			236.000
Reclassement de la créance sur client B			

La provision s'élève à $\frac{236.000}{100} \times 50\% = 118.000$:

31/12/2000			
68174 dotations aux provisions pour créances douteuses		100.000	
491 provisions pour dépréciation des comptes clients			100.000
Constatation d'une provision sur client (B)			

Cette créance douteuse n'a fait l'objet de poursuite que le 20/01/2001. Elle n'est par conséquent déductible fiscalement qu'en 2001.

L'impôt avancé sur cette provision constituée en 2000 mais ne devenant déductible qu'en 2001 constitue un impôt différé. Il convient de passer l'écriture suivante :

31/12/2000			
4349 impôts différés		35.000	
691 impôt sur les bénéfices			35.000
Impôt différé sur provision Client B : 100.000 x 35% = 35.000.			

Client C :

Le client C présente un solde net au 31/12/2000 de 120.000 D à provisionner à 100%. La provision déjà constituée est de 80.000 D. Il convient de compléter les 40.000 D afin de porter la provision à 120.000 D.

31/12/2000			
68174 dotations aux prov. pour créances douteuses		40.000	
491 prov. pour dépréciation des comptes clients			40.000
Constatation d'une provision complémentaire sur client (C)			

Sur le plan fiscal : La provision a été constituée et déduite en 1997 soit depuis 3 ans. Il convient par conséquent de réintégrer la provision initiale soit 80.000 D au résultat fiscal et de la déduire de nouveau **en dehors de la limite de 30% de provision déductible.**

La dotation complémentaire de 2000 soit 40.000 D est déductible dans la limite de 30% et à condition de la porter sur le relevé des provisions.

Client D :

Le client D a payé pour solde 80.000. Il convient par conséquent de le liquider pour son solde au 31/12/2000, soit 38.000 D.

31/12/2000			
6344 pertes sur créances irrécouvrables - créances des exercices antérieurs		38.000	
416 clients douteux			38.000
pour solde, client douteux D			
dito			
491 provision pour dépréciation des comptes clients		23.600	
78174 reprises sur provisions pour dépréciation des comptes clients			23.600
Reprise pour solde client C			

Client E :

Il s'agit d'une nouvelle créance douteuse

31/12/2000			
416 clients douteux		59.000	
411 clients			59.000
Reclassement de la créance (E)			

La provision doit être calculée sur le montant hors TVA étant due à l'encaissement soit :

$$59\,000 \times 100 \times 60\% = 30.000$$

118

31/12/2000			
68174 dotations aux prov. pour créances douteuses		30.000	
491 prov. pour dépréciation des comptes clients			30.000
Constatation d'une provision sur client E			

Cette créance a fait l'objet de poursuite le 01/11/2000. La dotation est donc fiscalement déductible.

2. *(Exemple et solution fournis par l'IAS 36)*

Détermination de l'unité génératrice de trésorerie : Entreprise à produit unique

Cas 1 : Il est probable que A constitue une unité génératrice de trésorerie distincte car il existe un marché actif pour ses produits.

Bien qu'il existe un marché actif pour les produits assemblés par B et par C, les entrées de trésorerie pour B et C dépendent de l'affectation de la production entre les deux sites. Il n'est pas probable que l'on puisse déterminer les entrées de trésorerie futures pour B et pour C de façon isolée.

En conséquence, il est probable que B et C constituent, ensemble, le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère, par une utilisation continue, des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes.

Pour déterminer la valeur d'utilité de A et B plus C, M ajuste ses budgets/prévisions financiers afin de refléter sa meilleure estimation des prix de marché futurs pour les produits de A.

Cas 2 : Il est probable que la valeur recouvrable de chaque usine ne puisse être évaluée de façon indépendante car :

(a) il n'existe pas de marché actif pour les produits de A. En conséquence, les entrées de trésorerie de A dépendent des ventes par B et C du produit final ; et

(b) bien qu'il existe un marché actif pour les produits assemblés par B et C, les entrées de trésorerie pour B et C dépendent de l'affectation de la production entre les deux sites. Il est peu probable que les entrées futures de trésorerie pour B et C puissent être déterminées de façon isolée.

En conséquence, il est probable que A, B et C ensemble (c'est-à-dire M) constituent le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère, par une utilisation continue, des entrées de trésorerie pour largement indépendantes.

3. *(Exemple et solution fournis par l'IAS 36)*

Titres de magazines

Il est probable que l'on puisse apprécier la valeur recouvrable d'un titre de magazine. Même si le niveau des produits publicitaires pour un titre de magazine est, dans une certaine mesure, influencé par les autres titres du secteur de clientèle considéré, on peut identifier pour chaque titre les entrées de trésorerie provenant des ventes directes et de la publicité. De plus, bien que les titres soient gérés par secteur de clientèle, les décisions d'abandon de titres sont prises au niveau du titre pris individuellement.

En conséquence, il est probable que les titres de magazine génèrent des entrées de trésorerie largement indépendantes et que chaque titre de magazine constitue une unité génératrice de trésorerie distincte.

4. *(Exemple et solution fournis par l'IAS 36)*

Bâtiment loué pour moitié à des tiers et occupé pour moitié pour l'usage propre de l'entreprise

La finalité principale de l'immeuble est d'être utilisé comme un actif de support pour les activités de production de M. En conséquence, on ne peut considérer que l'immeuble dans son ensemble génère des entrées de trésorerie largement indépendantes de celles générées par l'ensemble de l'entreprise. Il est donc probable que l'unité génératrice de trésorerie de l'immeuble soit l'entreprise M elle-même.

L'immeuble n'est pas détenu à titre de placement. En conséquence, il ne serait pas approprié de déterminer sa valeur d'utilité sur la base des projections de la valeur de marché des loyers futurs.

5. (Exemple et solution fournis par l'IAS 36)

Identification des actifs de support

L'entreprise M identifie en premier lieu tous les actifs de support liés aux différentes unités génératrices de trésorerie examinées. Les actifs de support sont l'immeuble du siège et le centre de recherche.

L'entreprise M décide ensuite comment traiter chacun des actifs de support :

(a) la valeur comptable de l'immeuble du siège peut être affectée sur une base raisonnable, cohérente et permanente aux unités génératrices de trésorerie examinées. En conséquence, seul un test "ascendant" est nécessaire ; et

(b) la valeur comptable du centre de recherche ne peut être affectée sur une base raisonnable, cohérente et permanente aux différentes unités génératrices de trésorerie examinées. L'entreprise effectuera donc en plus du test "descendant", un test "ascendant".

Affectation des actifs de support

La valeur comptable de l'immeuble du siège est affectée à la valeur comptable de chaque unité génératrice de trésorerie. L'entreprise utilise une base d'affectation pondérée car la durée d'utilité restant à courir estimée de l'unité génératrice de trésorerie A est de 10 ans, alors que celle des unités génératrices de trésorerie B et C est de 20 ans.

Calcul d'une affectation pondérée de la valeur comptable de l'immeuble du siège.

Clôture de l'exercice 20X0	A	B	C	Total
Valeur comptable	100	150	200	450
Durée d'utilité	10 ans	20 ans	20 ans	
Pondération sur la base de la durée d'utilité	1	2	2	
Valeur comptable après pondération	100	300	400	800
Affectation de l'immeuble au prorata	12% (100/800)	38% (300/800)	50% (400/800)	100%
Affectation de la valeur comptable de l'immeuble (sur la base du prorata ci-dessus)	19	56	75	(150)
Valeur comptable (après affectation de l'immeuble)	119	206	275	600

Détermination de la valeur recouvrable

Le test "ascendant" impose de calculer la valeur recouvrable de chaque unité génératrice de trésorerie. Le test "descendant" impose de calculer la valeur recouvrable de l'entreprise M dans son ensemble (c'est-à-dire de la plus petite unité génératrice de trésorerie qui inclut le centre de recherche).

Calcul des pertes de valeurs

Selon le test "ascendant", l'entreprise M compare la valeur comptable de chaque unité génératrice de trésorerie (après affectation de la valeur comptable du bâtiment) à sa valeur recouvrable.

Application du test "ascendant"

Clôture de l'exercice 20X0	A	B	C
Valeur comptable (après affectation de l'immeuble)	119	206	275
Valeur recouvrable	199	164	271
Perte de valeur	0	(42)	(4)

L'étape suivante consiste à affecter les pertes de valeur aux différents actifs des unités génératrices de trésorerie et à l'immeuble du siège.

Affectation des pertes de valeur aux unités génératrices de trésorerie B et C.

Unité génératrice de trésorerie		B		C
A l'immeuble du siège	(12)	<u>(42 x 56)</u>	(1)	<u>(4 x 75)</u>
		206		275
Aux actifs de chaque unité génératrice de trésorerie	(30)	<u>(42 x 150)</u>	(3)	<u>(4 x 200)</u>
		206		275
	(42)		(4)	

Selon le test "descendant", dans la mesure où le centre de recherche n'a pu être affecté sur une base raisonnable, cohérente et permanente aux unités génératrices de trésorerie A, B et C, M compare la valeur comptable de la plus petite unité génératrice de trésorerie à laquelle la valeur comptable du centre de recherche peut être affectée (c'est-à-dire M dans son ensemble) à sa valeur recouvrable.

Application du test "descendant".

Clôture de l'exercice 20X0	A	B	C	Immeuble	Centre de recherche	M
Valeur comptable	100	150	200	150	50	650
Perte de valeur résultant du test «ascendant»	-	(30)	(3)	(13)	-	(46)
Valeur comptable après le test «ascendant»	100	120	197	137	50	604
Valeur recouvrable						720
Perte de valeur résultant du test «descendant»						0

En conséquence, aucune perte de valeur supplémentaire ne résulte de l'application du test "descendant". Seule une perte de valeur de 46 est comptabilisée à la suite de l'application du test "ascendant".