

Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

1. Objet de la norme

La Norme IFRS 5 spécifie :

- la comptabilisation des actifs non courants détenus en vue de la vente ;
- la présentation et les informations à fournir sur les activités abandonnées.

Cette Norme ne s'applique pas aux actifs suivants :

- actifs d'impôts différés (Norme IAS 12) ;
- actifs générés par des avantages du personnel (Norme IAS 19) ;
- actifs financiers concernés par la Norme IFRS 9 ;
- actifs non courants comptabilisés à la juste valeur dans la Norme IAS 40 ;
- actifs non courants évalués à la juste valeur diminuée des coûts estimés jusqu'au point de vente selon la Norme IAS 41 ;
- droits contractuels issus de contrats d'assurance (Norme IFRS 17).

2. Contenu de la norme

2.1 Classification des actifs non courants

Une entité doit classer un actif (ou un groupe d'actifs) non courant comme détenu en vue de la vente si sa valeur comptable est recouvrée principalement par le biais d'une transaction de vente plutôt que par son utilisation continue.

Pour que tel soit le cas, l'actif doit être disponible en vue de la vente **immédiate dans son état actuel**, et sa vente doit être **hautement probable**.

Cette dernière condition est remplie lorsqu'un plan de vente de l'actif a été engagé par un **niveau de direction approprié**, et qu'un programme actif pour trouver un acheteur et finaliser le plan a été lancé. Il faut, en outre, que le prix de l'actif proposé à la vente soit raisonnable par rapport à sa juste valeur actuelle, et que la vente soit achevée dans le délai d'un an à compter de la classification de l'actif.

Exemple 1 : l'entreprise X met en vente son siège social. Le déménagement n'aura lieu que lors de l'achèvement de l'immeuble abritant le futur siège social. L'entreprise ne peut qualifier son siège social actuel d'actif détenu en vue de la vente qu'une fois que son futur siège social sera en mesure d'accueillir son personnel. Si elle décide de rénover son siège social actuel avant de procéder à sa vente, ce n'est qu'à l'issue des travaux de rénovation qu'elle pourra considérer son siège actuel comme un actif détenu en vue de la vente.

Un actif destiné à être mis au rebut ne peut pas être qualifié d'actif détenu en vue de la vente. Il en va de même pour un actif mis temporairement hors service.

2.2 Activités abandonnées

Une activité abandonnée est une composante (avec des activités et des flux de trésorerie pouvant être clairement identifiés) dont l'entité s'est séparée, ou qui est classée comme détenue en vue de la vente, et :

- qui représente une ligne d'activités ou une région géographique significative et distincte ;
- fait partie d'un plan unique et coordonné visant à se séparer d'une ligne d'activités ou d'une région géographique principale et distincte ;
- est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.

Il y a lieu de préciser que la perte de contrôle d'une entité, en suite d'une cession partielle de ses droits sociaux, justifie un classement systématique des actifs et des passifs de la filiale en actifs détenus en vue de la vente, à condition que tous les autres critères de Norme IFRS 5 soient satisfaits.

3. Incidences comptables

3.1 Évaluation d'un actif non courant

Une entité doit évaluer un actif non courant (ou un groupe d'actifs destiné à être cédé), classé comme détenu en vue de la vente, au montant le plus bas entre sa valeur comptable (par exemple, son coût) et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.

Lorsqu'un actif non courant cesse d'être classé comme étant destiné à la vente, il doit être évalué à la plus faible des deux valeurs suivantes :

- sa valeur comptable avant la classification de l'actif comme étant détenu en vue de la vente, ajustée de l'impact de tout amortissement qui aurait été comptabilisé si l'actif n'avait pas été classé comme tel ;

- sa valeur recouvrable à la date du déclassement.

L'entité doit inclure tout ajustement de la valeur comptable de l'actif considéré dans le résultat de la période en cours.

3.2 Comptabilisation

Une entité doit comptabiliser une perte de valeur relative à toute réduction initiale ou ultérieure de l'actif à la juste valeur diminuée des coûts de la vente.

Elle doit comptabiliser un profit au titre de toute augmentation ultérieure de la juste valeur diminuée des coûts de la vente de l'actif, sans que cette revalorisation excède le cumul des pertes de valeurs déjà comptabilisées, en vertu de la présente Norme, ou selon la Norme IAS 36.

Tout profit ou perte sur la réévaluation d'un actif non courant, classé comme détenu en vue de la vente, qui ne satisfait pas à la définition d'une activité abandonnée, doit être inclus dans le résultat généré par les activités poursuivies.

Une entité doit présenter un actif non courant, classé comme détenu en vue de la vente, séparément des autres actifs du bilan. Il en est de même pour les composantes d'un groupe d'actifs et de passifs destinées à être cédées et classées comme détenues en vue de la vente. Ces actifs et ces passifs ne doivent pas être compensés.

Exemple 2 : à la fin de l'année N – 1, la société X avait décidé d'abandonner son activité « production d'articles de sport ». Cette activité est composée de deux centres de production (unités génératrices de trésorerie). Les machines ont été arrêtées à la fin de l'année N et les actifs des 2 centres seront cédés au cours de N + 1.

Valeurs comptables au 31 décembre N des actifs immédiatement après leur classification comme actifs non courants appelés à être cédés.

Éléments	Centre A	Centre B
Goodwill	1 600	2 500
Immobilisations corporelles (comptabilisées à la valeur réévaluée)	3 250	5 340
Immobilisations corporelles (comptabilisées au coût)	6 040	15 400
Stock *)	2 110	3 330
Actifs financiers *)	1 900	4 430
Total	14 900	31 000

*) ont déjà été ajustés à la valorisation en vue de la vente

Les passifs correspondants s'élèvent pour le Centre A à 3 000 et pour B à 10 000.

Le prix de cession estimé (diminué des coûts de cession) se monte à 10 000 pour le Centre A et 25 000 pour le Centre B.

Un certain nombre de retraitements comptables doivent être effectués en fin d'exercice N. Conformément à la Norme, la société X a l'obligation d'évaluer ses actifs destinés à la vente au plus bas de leur valeur nette comptable ou de leur juste valeur diminuée des coûts de cession.

Pour le Centre A, la valeur nette comptable se monte à 11 900 (14 900 – 3 000), alors que la juste valeur est de 10 000. C'est donc cette dernière qui doit être retenue.

En ce qui concerne le Centre B, la valeur nette comptable s'élève à 21 000 (31 000 - 10 000) et la juste valeur à 25 000. Dans ce cas, il y a lieu de retenir la valeur nette comptable.

L'ajustement de la valeur comptable du Centre A totalise 1 900 (11 900 - 10 000). Cette différence sera d'abord imputée sur le goodwill pour 1 600 puis proportionnellement aux actifs immobilisés, conformément à IAS 36.

Éléments Centre A	Valeur comptable	Pertes de valeur	Valeur nette
Goodwill	1 600	1 600	0
Immobilisations corporelles (comptabilisées à la valeur réévaluée)	3 250	105	3 145
Immobilisations corporelles (comptabilisées au coût)	6 040	195	5 845
Stock	2 110		2 110
Actifs financiers	1 900		1 900
Total	14 900	1 900	13 000

Sur cette base, les positions suivantes sont mentionnées au bilan :

Actifs appelés à être cédés : 44 000 (13 000 + 31 000)

Passifs appelés à être cédés : 13 000 (3 000 + 10 000).

3.3 Amortissement d'un actif non courant

Une entité ne doit plus amortir un actif non courant dès qu'il est classé comme détenu en vue de la vente.

4. Informations à fournir

Une entité doit présenter et fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les effets des activités abandonnées et des cessions d'actifs non courants (ou de groupes d'actifs destinés à être cédés). Pour présenter les activités abandonnées, l'entité doit fournir les informations suivantes :

- un seul montant au compte de résultat comprenant le total :
 - ✓ du profit ou de la perte après impôts des activités abandonnées,
 - ✓ du profit ou de la perte après impôts résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du groupe constituant l'activité abandonnée ;
- une analyse des éléments précédents ;
- les flux de trésorerie nets attribuables aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement des activités abandonnées.

De surcroît, une entité doit fournir les informations suivantes dans les notes pour la période au cours de laquelle un actif non courant a été, soit classé comme détenu en vue de la vente, soit vendu :

- une présentation de l'actif non courant ;
- une description des faits et circonstances de la vente (modalités, échéancier, etc.) ;
- le profit ou la perte comptabilisé(e) ;
- dans le cas où un actif non courant a cessé d'être classé comme détenu en vue de la vente, un descriptif des faits et circonstances motivant la décision, et l'effet de cette dernière sur le résultat.