

Information comptable



L'entreprise investit
Les actifs non courants
Elisabeth Albertini

Plan de la séance

- Les enjeux
- Définition des actifs non courants (ANC)
- Date d'enregistrement
- Valeur d'entrée
- Valeur ultérieure
- Particularité des ANC incorporels
- Focus R&D



Normes couvertes

IAS 16 : ANC corporels

IAS 38 : ANC incorporels



Actifs non courants : enjeux



Quels sont les principaux enjeux ?

- ⇒ Contribue à la création de valeur de l'entité
- ⇒ Génère des avantages économiques
- ⇒ Montant significatif

A quel montant reconnaître l'investissement?

Quels sont les montants ultérieurs?

Actifs non courants : définition

Définition

Un **actif non courant** (ANC) génère des avantages économiques pendant une durée supérieure à la durée du cycle d'exploitation.

C'est à dire ...

- Avantages économiques : Enrichissement de l'entreprise grâce à l'exploitation de l'ANC
- Critère de durée : Utilisation pendant une durée supérieure à un cycle d'exploitation

Le **critère de durée** distingue les **actifs non courants** (immobilisations) des **actifs courants** (stocks, créances)

Actifs non courants : définition

Nature des ANC :

- **Actifs incorporels : sans substances physiques et non monétaires** (*IAS 38 – IFRS 3 pour le GW*)
⇒ logiciels, frais de développement, marques achetées, licence
- **Actifs corporels : biens physiques** (*IAS 16*)
⇒ Terrains, constructions, machines, mobiliers...
- **Actifs financiers non courants** (*IFRS 9*) : valeurs monétaires détenues par l'entreprise dans une perspective long terme
⇒ Prêts accordés, participations dans d'autres entreprises

Actifs non courants : définition

ACTIFS (en millions d'euros)	Notes	31 décembre 2023	31 décembre 2022 ⁽¹⁾
Actifs non courants			
Immobilisations incorporelles et goodwill	10-A	4 626	4 700
Immobilisations corporelles	10-B	12 251	11 705
Participations dans les entreprises associées et coentreprises		16 554	18 210
<i>Nissan</i>	12	15 667	17 487
<i>Autres entreprises associées et coentreprises</i>	13	887	723
Actifs financiers non courants	22	695	413
Impôts différés actifs	8	670	593
Autres actifs non courants	17	784	911
TOTAL ACTIFS NON COURANTS		35 580	36 532
Actifs courants			
Stocks	14	4 924	5 213
Créances de Financement des ventes	15	49 615	44 247
Créances clients de l'Automobile	16	825	998
Actifs financiers courants	22	1 224	1 416
Créances d'impôts courants	17	224	154
Autres actifs courants	17	4 822	4 097
Trésorerie et équivalents de trésorerie	22	20 677	21 774
Actifs destinés à être cédés	3	4 022	3 861
TOTAL ACTIFS COURANTS		86 333	81 760
TOTAL ACTIFS		121 913	118 292



RENAULT

ANC – reconnaissance comptable

Un actif non courant (ANC) **corporel et incorporel** est :

- Un bien **durable** par nature
- Pour lequel des **avantages économiques futurs** sont attendus par l'entreprise
- Et dont le **coût** peut être évalué de façon fiable.

L'actif non-courant corporel doit être **contrôlé** par l'entité (*pas nécessairement propriétaire*)

Il peut être approprié de regrouper des éléments relativement insignifiants (par exemple de petits outils) et d'appliquer les critères de comptabilisation au groupe.



Date d'enregistrement

Lors du **transfert** des **risques** et des **avantages** du bien, **contrôle** du bien, perçoit les **avantages économiques**

Facile à déterminer en cas **d'acquisition**

Faire preuve de jugement quand l'ANC est **généré en interne**

- La production peut **s'étaler sur plusieurs années**
=> la valeur de l'actif augmente, mais ne génère pas d'avantages économiques
- d'autant plus délicat pour les **actifs incorporels (R&D)**

Valeur d'entrée

- Enregistrement au **coût historique**

- Coût d'acquisition comprend :

Prix d'acquisition

- Remise-rabais-ristourne

+ Taxes d'importation et taxes non remboursable à l'entreprise

- + **frais directement** attribuables au **transfert de l'actif** jusqu'à son **lieu d'exploitation** et à sa **mise en état** pour permettre son **exploitation** de la manière prévue

**Les coûts directs sont dits
“capitalisés”**

Valeur d'entrée

Sont compris dans le coût d'acquisition :

- Les frais de démantèlement et de remise en état du site
- => **Estimation initiale** du coût de démantèlement, **actualisée** sur la durée d'exploitation de l'installation

Ne sont pas compris dans le coût d'acquisition :

- Les coûts d'**ouverture** d'une nouvelle installation
- Les coûts de **lancement** d'un nouveau produit ou service
- Les **coûts de l'exploitation** d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients
- Les **frais administratifs** et autres **frais généraux**,
- Les frais de **formation**

Valeur d'entrée : cas particuliers

Coût de l'emprunt spécifique à l'immobilisation

⇒ Intégré au coût d'acquisition de l'actif

SI les critères suivants sont remplis :

- Des dépenses ont été engagées pour le bien acquis
- Le décompte des intérêts de l'emprunt a commencé
- La préparation de la mise en service a été initiée

⇒ Prise en compte des intérêts dus à compter du début de l'emprunt **jusqu'à** la mise en service du bien.



Valeur d'entrée : cas particuliers

- **Pièces de rechange et d'entretien** => Enregistrées en stocks et comptabilisées en charges lors de la consommation

Sauf si durée d'utilisation > 1 an => **ANC**

Amortissement sur le même rythme que l'immobilisation à laquelle les pièces sont reliées.

- **Dépenses d'entretien** => enregistrées en charges

Sauf si création d'avantages économiques supplémentaires
=> **ANC**

Les pièces de rechanges permettant d'assurer l'utilisation de la flotte (activité maintenance) sont classées en immobilisations aéronautiques et font l'objet d'un amortissement linéaire sur la durée de vie restante estimée du type avion/moteur sur le marché mondial. La durée de vie est plafonnée à un maximum de 30 ans.

Air France
KLM 2018

Valeur d'entrée : cas particulier

Le coût d'un ANC est **réparti** en **différents composants SI** :

- Les composants ont des **durées d'utilité différentes**
- Des **rythmes d'utilisation différents**

⇒ Comptabilisation par composants **obligatoire** dès que le coût du composant est **significatif** par rapport au total de l'immobilisation

The Air France logo, featuring the word "AIRFRANCE" in blue capital letters followed by a red chevron symbol.

Les potentiels cellules et moteurs des avions ainsi que les pièces à durée de vie limitée sont isolés du coût d'acquisition des appareils. Ils constituent des composants distincts et sont amortis sur la base des unités de production qui peuvent être le nombre d'heures de vol pour les potentiels cellules ou le nombre de cycles de vols pour les moteurs et sur la durée courant jusqu'à l'événement suivant de Grand Entretien prévu.

Les autres coûts d'entretien qui ne prolongent pas la durée d'utilisation et n'augmentent pas la valeur du bien concerné sont comptabilisés en charge lors de leur survenance.

Les pièces de rechange permettant d'assurer l'utilisation de la flotte (activité Maintenance) sont classées en immobilisations aéronautiques et font l'objet d'un amortissement linéaire sur la durée de vie restante estimée du type avion/moteur sur le marché mondial. La durée de vie est plafonnée à un maximum de 30 ans.

Valeur ultérieure de l'ANC

Deux modèles d'évaluation possibles au choix de la compagnie

Modèle du coût (IFRS et US GAAP)

Valeur comptable

= Coût historique

- Amortissements cumulés
- Dépréciations cumulées

Le modèle est choisi pour toute la classe d'actif (similaire dans la nature et usage)
Possibilité de changer entre les 2 modèles en IFRS

Modèle de valeur de marché (uniquement IFRS)

Valeur comptable de l'actif

= valeur de marché à la date de ré-évaluation

- Amortissements cumulés ultérieurement
- Dépréciations cumulées ultérieurement

Augmentation et diminution => P&L

Augmentation supérieure au coût initial
=> OCI

Le modèle de re-évaluation requiert une mesure fiable de la valeur de marché (i.e. **marché actif**)

Ré-évaluation régulière

Valeur ultérieure de l'ANC

Modèle valeur de marché

- **Définition** “*le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif dans le cadre d'une transaction ordonnée entre des acteurs du marché à la date d'évaluation*”
- **Mesure de la valeur de marché :**
 - Approche par le **marché** : transactions de marché portant sur des actifs identiques ou comparables (valeur des actions cotées en bourse).
 - Approche par les **coûts** : coûts de remplacement actuel
 - Approche par les **revenus** : convertit les montants futurs des flux de trésorerie en un montant unique actualisé (valeur actuelle).

Valeur ultérieure de l'ANC

Modèle de coût (amortissement IAS 16)

- **Définition :** L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée de vie utile.
- **Objectif :**
 - Répartir la charge entre les périodes comptables
 - Comptabiliser en charges une partie d'un actif en rapport avec les revenus générés par cet actif => principe de correspondance (les revenus et les charges apparaissent dans le compte de résultat au cours de la même période de déclaration).
- **Impact:** Les charges d'amortissement réduisent les bénéfices, sans impact sur les flux de trésorerie de l'entité.

Amortissement de l'ANC

Mots clés

- **Base amortissable**: coût de l'actif - valeur résiduelle (si elle existe ou si elle est significative)
- **Valeur résiduelle** : montant estimé qu'une entreprise pourrait obtenir de la vente de l'actif à la fin de sa durée d'utilité
- **Valeur nette comptable (VNC)**: 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
- **Durée d'utilité (durée de vie)** : « période au cours de laquelle on s'attend à ce qu'un actif soit disponible pour être utilisé par une entité ... ou le nombre d'unités de production que l'on s'attend à obtenir de l'actif pour l'entité »

Durée d'utilité & amortissement

Base amortissable : Coût d'acquisition – valeur résiduelle

VR = Valeur estimée de revente du bien à la fin de sa vie utile

Durée de l'amortissement selon la durée d'utilité, d'exploitation

- Si durée d'utilité **illimité** : source d'avantages économiques illimitée

⇒ Pas d'amortissement (ex: terrain)

- Si durée d'utilité limitée **indéterminée** ou **indéfinie** :

⇒ Pas d'amortissement (ex: goodwill, marque achetée)

- Si durée de vie limitée **définie** :

⇒ Elaboration plans d'amortissement

Durée d'utilité & amortissement

Si durée de vie définie => amortissement sur la durée d'utilité

Normes IAS 16 et 38

- ⇒ Ne mentionnent pas de durée indicative pour chaque catégorie d'actif
- ⇒ N'imposent pas de méthode d'amortissement particulière

Entreprise :

- ⇒ **Détermine la durée d'amortissement la plus appropriée**
- ⇒ **Choix de la méthode :** Doit refléter de la manière la plus adéquate la consommation des avantages économiques futures, l'usure du bien.

Durée d'utilité & amortissement

Amortissements

Les amortissements des secteurs Automobile et Financement des ventes sont calculés linéairement sur les durées d'utilisation estimées suivantes :

Constructions ⁽¹⁾	15 à 30 ans
Outillages spécifiques	2 à 7 ans
Matériels et autres outillages (hors lignes de presses)	5 à 15 ans
Lignes de presses et installations d'emboutissage et de peinture	20 à 30 ans
Autres immobilisations corporelles ⁽²⁾	4 à 6 ans

Renault, 2023

Air France, 2023

Autres immobilisations corporelles

Les autres immobilisations corporelles sont amorties selon le mode linéaire, sur les durées d'utilisation suivantes :

Constructions	20 à 50 ans
Agencements et installations	8 à 20 ans
Simulateurs de vol	10 à 20 ans
Matériels et outillages	3 à 15 ans

Valeur ultérieure

Méthode d'amortissement

⇒ **Méthode linéaire** : répartition linéaire dans le temps

⇒ Méthode « **Softy** » (Sum of the Year Digit) : présente un profil identique au dégressif.

Prorata temporis la première année pour les 2 méthodes

Méthode des « unités d'œuvre » ou capacitaire : amortissement économique au prorata de la consommation des avantages économiques constatés

Valeur ultérieure

Réévaluation:

Pourquoi: les référentiels privilégient l'évaluation de l'actif sur la base du coût mais les valeurs de certains biens peuvent évoluer à la hausse au fil des années.

Concerne surtout les actifs à durée d'utilité illimitée

Ex : terrains, immeubles

IFRS autorise **2 méthodes de réévaluation**

- Réévaluation générale pour une catégorie d'actifs

(Modification de la valeur brute et correction des amortissements pratiqués en contrepartie des capitaux propres)

- Juste valeur pour les immeubles de placement exclusivement

ANC incorporels

Définition

Actif **non** monétaire ; identifiable ; **sans** substance physique

Identifiable

- Peut être séparable de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé
- Résulte de droits contractuels ou d'autre droits légaux

Séparable

Un actif est séparable lorsqu'il peut être séparé ou divisé de l'entité et vendu, transféré, concédé sous licence, loué ou échangé.

Exemple

Brevet, droits d'auteurs, logiciels, marque achetée, écart d'acquisition (goodwill), franchises, frais d'établissement, frais de recherche et de développement...

Reconnaissance initiale

Comptabilisation et évaluation initiale:

Il est probable que les avantages économiques futurs attendus iront à l'entité

La probabilité des avantages économiques futurs attendus doit être évaluée en utilisant des **hypothèses raisonnables** et **justifiables** qui représentent la **meilleure estimation** par la direction des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de l'actif.

Les immobilisations incorporelles doivent être évaluées initialement à leur **coût**

ANC incorporels

LVMH

Actif <i>(en millions d'euros)</i>	Notes	2023	2022	2021
Marques et autres immobilisations incorporelles	3	25 589	25 432	24 551
Écarts d'acquisition	4	24 022	24 782	25 904
Immobilisations corporelles	6	27 331	23 055	20 193
Droits d'utilisation	7	15 679	14 615	13 705
Participations mises en équivalence	8	991	1 066	1 084
Investissements financiers	9	1 363	1 109	1 363
Autres actifs non courants	10	1 017	1 186	1 054
Impôts différés	28	3 992	3 661	3 156
Actifs non courants		99 984	94 906	91 010
Stocks et en-cours	11	22 952	20 319	16 549
Créances clients et comptes rattachés	12	4 728	4 258	3 787
Impôts sur les résultats		533	375	338
Autres actifs courants	13	7 723	7 488	5 606
Trésorerie et équivalents de trésorerie	15	7 774	7 300	8 021
Actifs courants		43 710	39 740	34 301
Total de l'actif		143 694	134 646	125 311



ANC incorporels

Sont comptabilisés en CHARGES :

Dépenses de recherche, de formation, de publicité, de lancement de produits, fonds de commerce, toutes les dépenses liées à la marque, goodwill (généralisé en interne), fichiers clients **généralisés en interne**

Car => Avantages économiques **impossibles** à déterminer

IAS 38 : « *Le goodwill généralisé en interne ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif* » parce que :

- Difficulté d'établir s'il existe ou non un actif identifiable qui générera des avantages économiques futurs,
- et
- Difficulté de déterminer de façon fiable du coût de l'actif.

Mesure ultérieure

Actifs incorporels avec une durée de vie limitée

- Amortissement par imputation systématique sur la durée de vie utile.
- La charge d'amortissement doit refléter le mode de consommation ou d'utilisation de l'actif par l'entreprise.
- L'amortissement doit correspondre au coût moins la valeur résiduelle.
- Les entreprises doivent évaluer chaque année les actifs incorporels à durée de vie limitée afin de déterminer s'ils ont subi une dépréciation.

Actifs incorporels à durée de vie indéfinie

- Il n'y a pas de limite prévisible à la période pendant laquelle l'actif est censé fournir des flux de trésorerie.
- Pas d'amortissement.
- Les actifs incorporels à durée de vie indéfinie doivent être soumis à un test de dépréciation au moins une fois par an.

Recherche et développement

Recherche et développement

Recherche



Charges

Development



Actif

Renault – 2023

10-A2. Frais de recherche et développement constatés en résultat

(en millions d'euros)

	2023	2022
Frais de recherche et développement	(2 582)	(2 259)
Frais de développement immobilisés	1 316	1 110
Amortissement des frais de développement immobilisés	(878)	(976)
TOTAL CONSTATÉ EN RÉSULTAT	(2 144)	(2 125)

Focus R&D

Inscription des **frais de développement**

=> à l'actif du bilan (ANC incorporel)

SI et seulement SI le projet satisfait aux conditions :

- Faisabilité technique de l'achèvement de l'actif incorporel afin de pouvoir l'utiliser ou le vendre
- Son intention de compléter la production de l'actif pour le vendre ou pour l'utiliser
- Sa capacité de vendre ou d'utiliser l'actif produit
- L'aptitude de l'actif à générer des avantages économiques futurs soit par la vente sur un marché actif, soit par l'utilisation interne
- L'existence de ressources suffisantes pour mener à bien ce projet
- Sa capacité à mesurer de façon fiable les coûts liés au projet

Recherche & développement

