



Par Xavier Paper,
associé, Paper
Audit & Conseil

Pertes opérationnelles futures et contrats déficitaires : quels types de provisions en IFRS ?

Lorsqu'une entreprise prévoit de réaliser des pertes opérationnelles au cours des exercices futurs, la question se pose de savoir s'il convient d'en tirer les conséquences via la constitution d'une provision pour risques et charges ou d'une provision pour dépréciation d'actif.

1. Les dispositions de la norme IAS 37 relatives aux pertes opérationnelles futures

Le paragraphe 63 de la norme IAS 37 (Passifs, passifs éventuels et actifs éventuels) interdit la comptabilisation de provisions pour risques et charges au titre des pertes opérationnelles futures ; sont en général concernées les activités, ponctuellement ou durablement déficitaires de certains groupes. Au sens du paragraphe 64 de la norme, ce principe est justifié dans la mesure où les pertes opérationnelles futures ne répondent ni à la définition d'un passif ni aux critères généraux de comptabilisation énoncés pour les provisions. A cet égard, la comptabilisation des provisions est subordonnée à l'existence d'une obligation actuelle résultant d'un événement passé, à la probabilité qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation et à la possibilité d'estimer le montant de l'obligation de manière fiable.

En première analyse, en application des principes généraux de constitution des provisions et des dispositions spécifiques relatives aux pertes opérationnelles futures résultant de la norme IAS 37, l'établissement des états financiers devrait donc s'opérer en l'absence de toute provision pour risques et charges ; en effet, ces pertes constituent des charges de période dont il est interdit d'anticiper les effets négatifs par voie de provision pour risques et charges.

Néanmoins, l'existence de pertes opérationnelles futures ne dispense pas, pour autant, de se poser la question de la comptabilisation de provisions pour dépréciation d'actifs. A cet égard, le paragraphe 65 de la norme IAS 37 indique que l'anticipation de pertes opérationnelles futures est une indication que certains actifs de l'activité ont pu perdre de la valeur ; dans ce contexte, l'entreprise concernée doit effectuer des tests de dépréciation de ces actifs selon les dispositions de la norme IAS 36 (Dépréciation d'actifs), étant précisé que de telles pertes constituent un indice sérieux de perte de valeur. Il est donc rare, en pratique, sauf dans les secteurs d'activité très peu capitalistiques ou dans ceux dont les actifs incorporels et corporels sont déjà totalement amortis, que l'existence de pertes opérationnelles futures

ne donne pas non plus lieu à dépréciation d'actifs.

2. Les dispositions de la norme IAS 37 relatives aux contrats déficitaires

L'analyse menée ci-avant ne doit pas conduire à conclure, de manière trop rapide, que les pertes opérationnelles futures ne sont jamais à l'origine de provisions pour risques et charges. En effet, la norme IAS 37 comporte des dispositions relatives aux contrats déficitaires susceptibles de conduire à la comptabilisation de telles provisions. Selon le paragraphe 68 de la norme IAS 37, un contrat déficitaire est un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques à recevoir attendus du contrat. De son côté, le paragraphe 66 de la norme IAS 37 précise que, lorsqu'une entreprise a conclu un contrat déficitaire, l'obligation actuelle résultant de ce contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.

Les principes généraux de la norme IAS 37 ne précisent pas, de manière explicite, si les contrats déficitaires sont susceptibles de s'entendre de tout type de contrat (contrat client, contrat fournisseur, etc.). A cet égard, l'annexe C (exemple 8) de la norme IAS 37 donne l'exemple d'une entreprise exploitant de façon profitable une usine qu'elle a louée en vertu d'un contrat de location simple et qui transfère ses activités dans une nouvelle usine. L'ancien contrat de location continue de courir pendant quatre ans, sans possibilité de résiliation ni de relocation à un autre utilisateur. Au titre d'un contrat fournisseur, l'entreprise est donc tenue de comptabiliser une provision pour risques et charges sur la base de la meilleure estimation possible des paiements de loyers inévitables.

En matière de contrats déficitaires, le paragraphe 69 de la norme IAS 37 précise, dans le même esprit que le paragraphe 65 susvisé relatif aux pertes opérationnelles futures, qu'avant d'établir une provision séparée pour un contrat déficitaire, l'entreprise concernée doit, en application de la norme IAS 36, comptabiliser toute perte de valeur survenue sur les actifs dédiés à ce contrat. ■