

## ÉTUDES DE CAS

### Cas n°1

#### Données :

Le 1<sup>er</sup> janvier 2001, la société KLM acquiert un équipement de production pour un montant de 250 000 DT. Les frais supplémentaires suivants sont constatés :

- Livraison	18 000 DT
- Installation	24 500 DT
- Coûts généraux indirects	3 000 DT

La période d'installation et de mise en marche a duré 3 mois, et un montant supplémentaire de 21 000 DT a été dépensé pour les frais de mise en route directement liés à l'obtention de bonnes conditions de fonctionnement.

Les rapports mensuels de gestion indiquent que pour les 5 premiers mois, les quantités produites par cet équipement, du fait de leur faible importance, se sont traduites par une perte opérationnelle de 15 000 DT. Les mois qui suivent apportent des résultats beaucoup plus encourageants.

L'équipement a une durée d'utilité estimée à 10 années et une valeur résiduelle de 18 000 DT. Les frais de démantèlement sont estimés à 12 500 DT.

A l'origine, quelle valeur est comptabilisée comme coût historique de l'actif, et quelles sont les charges annuelles dans les états financiers correspondant à la consommation des avantages économiques futurs de cet actif ?

#### Solution :

Coût historique de l'équipement :

- Prix facturé	250 000
- Livraison	18 000
- Installation	24 500
- Frais de mise en marche	21 000
	<u>313 500</u>

Charges annuelles relatives à l'équipement :

- Coût historique (ci-dessus)	313 500
- Valeur résiduelle estimée	(18 000)
- Frais de démantèlement estimés	12 500
- Montant amortissable	<u>308 000</u>

La charge annuelle dans les états financiers est de 30 800 (308 000/10). Cependant, il faut noter que pour l'année prenant fin le 31 décembre 2001, la charge sera de 23 100 (9/12 x 30 800) puisque l'équipement n'a pu être utilisé qu'à partir du 1<sup>er</sup> avril 2001, après la période d'installation et de mise en marche.

## Cas n°2 (Révision comptable - session septembre 2002)

### Données :

Pour l'implantation de son projet, la société « C » a acheté un terrain dans une zone rurale aux conditions suivantes :

- Prix d'achat : 300 000 DT payables 50% au comptant, le reste après une année ;
- Commission de l'agent immobilier : 3 000 DT ;
- Frais de rédaction de l'acte : 2 000 DT ;
- Droits d'enregistrement : 18 000 DT.

La société « C » a demandé et obtenu le changement de la vocation du terrain ; le coût des démarches administratives s'est élevé à 6 000 DT. Ainsi, il a été possible d'obtenir le permis de construire l'usine pour un coût de 4 400 DT.

Les frais de démolition d'un vieil édifice qui se trouvait sur ce terrain lors de son acquisition, se sont élevés à 10 000 DT. Les matériaux de construction ainsi récupérés ont été utilisés pour édifier la nouvelle construction, leur valeur est estimée à 7 000 DT.

En vue d'aménager le terrain pour la construction, de vieilles plantations d'oliviers ont été enlevées et vendues à 5 000 DT.

### Solution :

- a) Le coût d'entrée du terrain doit comporter, selon le § 14 de la norme comptable NC 05, les éléments suivants :

- Commission de l'agent immobilier	3 000
- Frais de rédaction de l'acte	2 000
- Droits d'enregistrement	18 000
- Frais de démolition	10 000
- Démarches pour changement de la vocation	6 000

- b) La valeur des matériaux récupérés devrait normalement venir en déduction du coût d'entrée du terrain :

- Plantations récupérées	-5 000
- Matériaux récupérés	-7 000

**Coût incorporable au terrain** 27 000

- c) Les frais engagés pour l'obtention du permis de construire l'usine, soit 4 400 DT, sont normalement capitalisables.

La question se pose si cette capitalisation doit se faire au compte « Terrain » (non amortissable, durée de vie illimitée) ou au compte « Construction » (amortissable, durée de vie limitée).

Un permis de construire a une durée de validité limitée dans le temps ; son coût est généralement capitalisé dans le compte « Construction en cours ».

Si la société « C » ne réalise pas son projet, le permis de construire, non renouvelé, n'est plus valable après un certain nombre d'années ; son coût sera alors constaté en charges.

- d) La valeur des matériaux récupérés et utilisés pour édifier la construction (7 000 DT) devrait normalement venir en augmentation du coût de la construction.
- e) D'après le § 15 de la norme comptable NC 05, lorsque le règlement de l'acquisition d'une immobilisation est échelonné, le coût d'acquisition doit correspondre à un règlement au comptant. Toute différence est enregistrée en charges financières.

La valeur actuelle de 50% de 300 000 DT payables dans un an à 8% est de : 138 889 DT, la différence de 11 111 DT constitue une charge financière.

**Coût total du terrain = 150 000 + 138 889 + 27 000 = 315 889 DT.**

- f) Dans la mesure où l'échéance de la 2<sup>ème</sup> tranche aura lieu après la date de clôture de l'exercice (une année), la charge financière de 11 111 DT doit être rattachée à la période correspondante et une charge constatée d'avance doit être comptabilisée, le cas échéant.

### Cas n° 3 : Achat d'immobilisations à tempérament

La société « A » a fait l'acquisition d'un robot à peinture qui a été construit spécialement pour sa chaîne de production. Elle a émis 5 traites annuelles de 20 000 DT chacune, ne portant pas intérêt, au profit de la société « B » pour l'achat de ce nouveau matériel, alors que le taux d'intérêt en vigueur pour des emprunts de même nature est de 10%.

La juste valeur de ce robot qui a été construit spécialement pour la société « A » peut être évaluée par le calcul de la valeur actualisée des traites :

$$\text{Juste valeur} = 20\,000 \times \frac{1 - (1,1)^{-5}}{0,1} = 75\,816$$

*il doit être comptabilisé à sa valeur au comptant.*

• A la date de l'achat	Matériel	75 816	
	Charges financières différées	24 184	
	Effets à payer		100 000
• A la fin du 1 <sup>er</sup> exercice	Charges financières	7 582	
	Effets à payer	20 000	
Intérêts courus : (100 000 - 24 184) x 10%	Trésorerie		20 000
	Charges financières différées		7 582
• A la fin du 2 <sup>ème</sup> exercice	Charges financières	6 340	
	Effets à payer	20 000	
Intérêts courus : [(100 000 - 24 184) - (20 000 - 7 582)] x 10%	Trésorerie		20 000
	Charges financières différées		6 340

*l'intérêt se calcule sur le principal.  
Le Départ c'est comme si il n'y a*

*prête 75 816.*

*Non Nouveau Principal : 75 816 - (20 000 - 7 582)*

### Cas n° 4 : Achat d'immobilisations contre versement de rentes viagères

#### Données :

Le 1<sup>er</sup> avril, la société « D » a acquis un ensemble immobilier pour le logement de son personnel. L'acte d'achat prévoit un versement initial de 200 000 DT et une rente annuelle de 10 000 DT, à échoir le 31 mars. L'espérance de vie du crédientier lors de la signature de l'acte est de 15 ans. La juste valeur de l'ensemble immobilier à cette date est de 276 060 DT. Le prix de la construction est le double de celui du terrain. Sa durée de vie utile est de 40 ans.

La société « D » compte bénéficier des avantages prévus par l'article 13 du code de l'IRPP et de l'IS. A l'occasion de cette opération, elle a supporté des droits de mutation et des frais d'acte respectivement de 22 560 DT et 1 380 DT.

#### Solution :

Coût d'entrée de l'ensemble immobilier : 300 000 ; soit : Terrain : 100 000 et Construction : 200 000

$$(276\ 060 + 22\ 560 + 1\ 380)$$

$$\underbrace{(276\ 060 - 200\ 000)}_{76\ 060} = 10\ 000 \times \frac{1 - (1 + t)^{-15}}{t} \Rightarrow t = 10\%$$

	01/04/97		
Terrains		100 000	
Constructions		200 000	
	Banques		223 940
	Rentes viagères (non courantes)		76 060
	31/12/97		
Rentes viagères (non courantes)		2 394	
	Rentes viagères (courantes) (10 000 - 76 060 x 10%)		2 394
Charges financières		5 705	
	Intérêts courus (76 060 x 10% x 9/12)		5 705
Dotations aux amortissements		100 000	
	Amortissements des immobilisations		3 750
	Amortissements dérogatoires		62 563
	Passif d'impôt différé		33 687
	200 000 x 1/40 x 9/12 = 3 750 (charge d'exploitation)		
	200 000 x 50% - 3 750 = 96 250 (charge hors exploitation)		

*5 charge*  
*Caput*  
*Caput*  
*intérêt + principal 592*

## Cas n°5 : Perte de valeur

### Données :

Une société possède un groupe d'immobilisations concourant à la fabrication d'un produit de grande consommation, acquis le 1<sup>er</sup> janvier 1996 pour un coût d'origine de 3 000 000 DT. Il est amorti linéairement sur 10 ans sans valeur résiduelle.

La baisse des prix du produit à la consommation a entraîné celle des équipements nécessaires à sa fabrication. Les mêmes équipements neufs se négocient à fin 1998 à 1 800 000 DT. La juste valeur des équipements de la société est estimée à 1 200 000 DT.

La direction a commandé, en conséquence, une étude de rentabilité de l'investissement.

A la fin de 1998, on peut considérer que le groupe d'immobilisations étudié sera utile jusqu'à fin 2003. *Perte sans.*

Voici les cash-flows prévisionnels de l'investissement sur la période 1999 - 2003 (montants exprimés en milliers de DT) :

	1999	2000	2001	2002	2003
<b>Recettes</b>	2 500	2 600	2 800	2 600	2 000
<b>Dépenses</b>	2 000	2 150	2 400	2 250	1 700
<b>Surplus</b>	<b>500</b>	<b>450</b>	<b>400</b>	<b>350</b>	<b>300</b>

### Solution :

- Coût d'origine des immobilisations : 3 000 000 DT
- Amortissements 1996 et 1997 : 600 000 DT
- Valeur nette comptable au 31/12/1997 : 2 400 000 DT
- Revue de la durée d'utilisation restante des équipements :
  - La durée d'utilisation restante passe de 8 ans à 6 ans ;
  - Amortissement 1998 :  $2\,400\,000 / 6 = 400\,000$  DT ;
  - Valeur nette comptable au 31/12/1998 : 2 000 000 DT.

### • Test de réduction de valeur :

- Cash-flows actualisés :

$$\frac{500}{(1,1)} + \frac{450}{(1,1)^2} + \frac{400}{(1,1)^3} + \frac{350}{(1,1)^4} + \frac{300}{(1,1)^5} = 1\,550 \text{ MDT}$$

- Juste valeur au 31/12/1998 = 1 200 000 DT ;
- Au 31/12/1998, il convient de ramener la valeur nette comptable des équipements de la société à 1 550 MDT (valeur économiquement recouvrable par l'usage), soit une dépréciation à constater (en plus de l'amortissement) pour un montant de 450 MDT.

*1998 Perte 600.000*

*Prospectif = touche  
cette année et  
les années ultérieures  
Donc amortissement de  
cette année doit être  
ajusté*



## Cas n°6 : Variation de la valeur résiduelle - Révisions majeures (Révision comptable - session juin 2005)

### Données :

Dans le bilan de l'entreprise AAA, figure un matériel industriel acquis au début de l'année N et présentant les caractéristiques suivantes :

- Coût d'acquisition : 1 200 000 DT
- Durée d'utilisation estimée : 6 ans
- Mode d'amortissement : Linéaire
- Valeur résiduelle : 300 000 DT

Répondre aux questions suivantes, en argumentant les solutions proposées :

1. Quelle est la charge d'amortissement au titre de l'année N ?
2. A la fin de l'année N+1, l'entreprise AAA estime que compte tenu de l'augmentation des prix à neuf des équipements similaires sur le marché, la valeur résiduelle du matériel industriel est estimée à 500 000 DT.

Quelle est la charge d'amortissement au titre de l'année N+1 ?

3. En supposant que le matériel industriel a une durée d'utilité estimée de 12 ans et une valeur résiduelle non significative, et que l'entreprise AAA doit effectuer à intervalles réguliers (tous les trois ans) des révisions majeures visant à permettre l'utilisation continue de ce matériel pendant sa durée d'utilisation prévue, quel est le traitement comptable des coûts relatifs à ces révisions majeures programmées ?

### Solution :

#### 1) Charge d'amortissement au titre de l'année N :

- Montant amortissable =  $1\,200\,000 - 300\,000 = 900\,000$
- Charge d'amortissement =  $900\,000 / 6 = 150\,000$

#### 2) Charge d'amortissement au titre de l'année N+1 :

Selon la norme IAS 16 version 2005, la valeur résiduelle doit être revue à la clôture de chaque exercice. Toute variation (à la hausse ou à la baisse) doit donner lieu à un changement d'estimation de la charge d'amortissement au titre de l'exercice en cours et des exercices ultérieurs.

- VCN à fin de l'année N =  $1\,200\,000 - 150\,000 = 1\,050\,000$
- Montant amortissable (à partir de N+1) =  $1\,050\,000 - 500\,000 = 550\,000$
- Durée d'utilité restante = 5 ans (y compris l'année en cours)

Donc, charge d'amortissement au titre de l'année N+1 =  $550\,000 / 5 = 110\,000$

#### 3) Traitement comptable des coûts des révisions majeures programmées :

Selon la norme IAS 16, la poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle (le matériel industriel de l'entreprise AAA par exemple) peut être soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une inspection majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont satisfaits.

Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente inspection (distincte des pièces physiques) est décomptabilisée. C'est le cas, que le coût de l'inspection précédente ait ou non été identifié dans l'opération au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise ou construite. Si nécessaire, le coût estimé d'une inspection similaire future peut être utilisé comme indication de ce qu'était le coût du composant existant de l'inspection au moment de l'acquisition ou de la construction de l'élément.

Un actif acquis ou produit et qui est déjà prêt à être utilisé, peut comprendre un composant inhérent à la nature de l'immobilisation et correspondant à des révisions majeures devant être effectuées à intervalles réguliers et visant à permettre l'utilisation continue de l'immobilisation pendant sa durée d'utilisation prévue.

Lorsque ce composant n'a pas été facturé séparément ou spécifiquement identifié, son coût peut être estimé sur la base du coût de la révision majeure si celle-ci était réalisée à la date d'acquisition de l'immobilisation ou d'achèvement de sa production.

Comme les coûts de remplacement de certains composants, ces coûts sont amortis sur la durée séparant deux révisions et lorsque les dépenses surviennent, elles sont inscrites à l'actif et amorties sur la même durée. Aucune provision pour grosses réparations ne peut être constituée.

### **Cas n°7 : Coûts de démantèlement des installations et de remise en état du site (Révision comptable - session juin 2005)**

#### **Données :**

L'entreprise BBB exploite une carrière d'extraction d'un produit P dans le cadre d'une concession obtenue sur une durée de 20 ans. Elle a l'obligation de démanteler ses installations et de remettre en état le site à l'issue de la période d'utilisation.

Le coût des installations encouru par l'entreprise BBB s'élève à 4 500 000 DT, et les coûts de démantèlement et de remise en état du site qu'elle engagerait à la fin de l'année 20 sont estimés à 800 000 DT. Le coût du loyer de l'argent est estimé à 4% l'an.

Les actifs de l'entreprise BBB sont amortissables selon le mode linéaire et la valeur résiduelle des installations est estimée négligeable.

Quels sont les traitements comptables à effectuer au titre des coûts de démantèlement et de remise en état du site :

1. Au titre de l'année 1 : postes impliqués et leur valeur au 31 décembre ?
2. Au titre de l'année 5 si les coûts de démantèlement et de remise en état du site que l'entreprise BBB engagerait à la fin de l'année 20 sont réestimés à 1 200 000 DT ?

#### **Solution :**

##### **1) Traitements au titre de l'année 1 :**

Les coûts de démantèlement constituent, d'une part, un passif pour l'entreprise (IAS 37 : obligation actuelle provenant d'événements passés, probabilité de consentir des ressources représentatives d'avantages économiques et estimation fiable du montant) et, d'autre part, un élément du coût de l'immobilisation corporelle (IAS 16).

Considérant que ce passif sera encouru dans 20 ans, IAS 37 prescrit de procéder à son actualisation pour traiter les charges financières de façon différenciée. Ainsi, la valeur présente de ce passif est déterminée comme suit :  $800\,000 (1 + 0,04)^{-20} = 365\,110$

*Je n'a pas dit au 31/12 de l'année 5  
Mais en cours de 2005, lorsque l'évaluation  
no, il a dit  
au 31/12*

De gie

Le tel de dépréciation ne constitue pas un chargement d'estimation, mais c'est une perte qui doit être constatée cette année.

© Normes Comptables

Immobilisation corporelle (B) Passif non courant (B)	365 110	365 110
Charge d'amortissement (R) [365 110 / 20] Amortissement Immob. corporelle (B)	18 255	18 255
Charge financière (R) [365 110 x 4%] Passif non courant (B)	14 604	14 604

### 2) Traitements au titre de l'année 5 :

Selon la norme IAS 37, la réestimation ultérieure du montant de la provision (en augmentation ou en diminution) ou du taux d'actualisation est traitée comme étant un changement d'estimation impactant la valeur comptable de l'actif.

A la fin de l'exercice 4, la situation est la suivante :

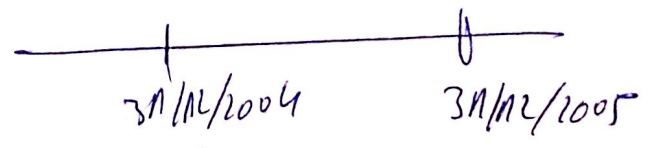
- A l'actif : Immobilisation corporelle 365 110  
Amortissement Immob. corporelle 73 020  
VCN 292 090
- Au passif : Passif non courant :  $427\ 127 \Rightarrow 365\ 110 \times (1,04)^4$

Coûts de démantèlement et de remise en état du site réestimés à 1 200 000 DT.

Valeur présente du passif (début de l'exercice 5) =  $1\ 200\ 000 (1 + 0,04)^{-16} = 640\ 689$

Immobilisation corporelle (B) [640 689 - 427 127] Passif non courant (B)	213 562	213 562
Charge d'amortissement (R) [(292 090 + 213 562) / 16] Amortissement Immob. corporelle (B)	31 603	31 603
Charge financière (R) [640 689 x 4%] Passif non courant (B)	25 628	25 628

Prospectif signifie que dès le début de l'année en cours, on avait cette information.  
Solde de début doit être corrigé.



on veut que cela soit la nouvelle charge d'intérêt

## Cas n°8 – Coûts de démantèlement et d'enlèvement des actifs et de remise en état des sites - Première adoption des IFRS

### Données

La SOFAP est une société anonyme spécialisée dans la fabrication de l'acide phosphorique destiné au marché local. Son capital social s'élève à 4 millions de dinars et son exercice comptable commence le 1<sup>er</sup> janvier et se termine le 31 décembre de chaque année civile.

Elle est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux du droit commun, soit 30% à partir de l'exercice clos le 31/12/2006. Elle établit ses états financiers individuels conformément au système comptable des entreprises (SCE) en Tunisie.

Suite à sa récente privatisation, et le transfert de 60% de son capital à un groupe étranger, ce dernier a exigé de la SOFAP d'établir d'états financiers individuels comportant une déclaration explicite et sans réserves de conformité aux IFRS pour l'exercice clos le 31/12/2007. Dans ce contexte et pour l'établissement d'un premier bilan d'ouverture à la date de transition aux IFRS, vous disposez des informations suivantes :

- Les immobilisations corporelles sont évaluées postérieurement à leur comptabilisation initiale au coût amorti. Aucune dépréciation n'a été identifiée.
- Parmi ces immobilisations figurent une unité de traitement du phosphate brut mise en service le 01/07/2004. Acquis, clés en mains, pour 2 000 000 DT, cette unité est amortie linéairement sur la base d'une durée d'utilité estimée à 25 ans et compte tenu d'une valeur résiduelle fixée initialement à 150 000 DT.
- L'autorisation accordée par l'Agence Nationale de Protection de l'Environnement (ANPE) pour mettre en place l'unité de traitement du phosphate brut, met à la charge de la SOFAP l'obligation de démantèlement de celle-ci et de remise en état du site au terme d'une période de 25 ans. Les coûts futurs estimés initialement pour éteindre ladite obligation s'élèvent 250 000 DT.
- Le taux d'actualisation approprié, ajusté du risque, pour de pareils passifs est estimé à 5% au 31/12/2005. Il est jugé qu'un tel taux n'a pas changé depuis le 01/07/2004.
- Par ailleurs, l'estimation initiale des coûts futurs de démantèlement de l'unité susvisée et de remise en état du site demeure toujours valable au 31/12/2005.

### Travail à faire :

Dans le cadre de l'établissement du premier bilan d'ouverture relatant le passage aux IFRS de la SOFAP et en considérant que les exemptions prévues par la norme IFRS 1 seront entièrement retenues chaque fois qu'il est nécessaire, il vous est demandé de :

- 1) Identifier les divergences entre IFRS et SCE en matière de traitement des coûts de démantèlement et d'enlèvement des actifs et de remise en état des sites, et indiquer de manière succincte le traitement approprié en IFRS ;
- 2) Proposer les écritures de retraitement nécessaires permettant l'établissement du bilan de passage aux IFRS.

Nct :  $250 - 150 = 100$   
Le 100 vaut être provisionné  
et vaut rester pour le bilan

Solution

1) Domaines de divergences et traitements appropriés en IFRS :

Domaine de divergences	SCE	IFRS
<b>Fiscalité différée</b>	<p>Implicite de part l'hypothèse sous-jacente de comptabilité d'engagement et de la convention de rattachement des charges aux produits.</p> <p>Complètement ignorée, en pratique, faute de norme spécifique traitant du sujet.</p>	<p>Constatation de passifs et d'actifs d'impôt différé respectivement pour toutes différences temporelles imposables et déductibles dans les conditions prévues par la norme IAS 12.</p>
<b>Coûts de démantèlement et d'enlèvement des actifs et de remise en état du site</b>	<p>Déduits de la valeur résiduelle escomptée de l'immobilisation, impliquant une augmentation de la charge d'amortissement annuelle. Tout solde négatif en résultant est provisionné au passif (§ 32 de la norme NCT 5).</p> <p><i>V Résiduelle - Coût</i></p> <p><i>Le Résidue est provisionné en passif</i></p>	<p>IAS 16 impose que le coût d'une immobilisation corporelle inclut l'estimation initiale des coûts de démantèlement et d'enlèvement de l'actif et de la remise en état du site sur lequel il est situé.</p> <p>IAS 37 impose que le passif soit évalué tant initialement que par la suite au montant nécessaire pour régler la présente obligation à la date de clôture reflétant un taux d'actualisation courant fondé sur le marché.</p> <p>IFRIC 1 impose que, sous réserve de conditions spécifiées, les changements affectant un passif existant relatif au démantèlement, à la remise en état ou similaire soient ajoutés ou déduits du coût de l'actif lié.</p> <p>Le montant amortissable résultant de l'actif est amorti sur sa durée d'utilité et le détricotage périodique de l'actualisation sur le passif est comptabilisé en résultat au fur et à mesure qu'il se produit.</p>

*Immo*

*Provision non déduite*

*100*

*100*

*250*

*150*

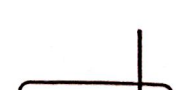
*100*

*Valeur*

*Amortie*

*Valeur*

*Comptabilisé*



*N/N/N-N*

**2) Ecritures de retraitement, nécessaires pour l'établissement du bilan de passage en IFRS à la date de transition (le 01/01/2006) :**

(a) Fiscalité différée au 01/01/2006 :

Pour le cas de la SOFAP, la norme IAS 12 sera appliquée aux différences temporelles entre la valeur comptable des actifs et des passifs dans son premier bilan d'ouverture en IFRS et leur base fiscale respective.

Selon IAS 12, l'évaluation de l'impôt courant et différé reflète les taux d'imposition et les réglementations fiscales qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture. Dans le cas d'espèce, c'est le taux de 35% en vigueur au 31/12/2005 qui doit être appliqué.

L'impact du changement du taux d'imposition intervenu au titre de l'exercice 2006 sera comptabilisé sur cet exercice.

	Valeur comptable	Base fiscale	Différence temporelle	
			Imposable	Déductible
Provision	(100 000)	-	-	100 000
Coût de démantèlement immobilisé	94 000 <sup>(*)</sup>	-	94 000	
<b>Total</b>			<b>94 000</b>	<b>100 000</b>

<sup>(\*)</sup> (100 000 - 100 000/25 x 1,5)

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Actif d'impôt différé [(100 000 - 94 000) x 35%]	2 100	
(B) Résultats reportés		2 100

(b) *Retraitement des coûts de démantèlement et de remise en état du site :*

Il s'agit de l'une des 12 exemptions au principe de l'application rétrospective des normes IFRS par un premier adoptant.

En effet, IFRS 1 prévoit que les entités peuvent inclure dans le coût amorti de l'actif un montant calculé en actualisant le passif à la date de transition aux IFRS en arrière, et en l'amortissant à partir du moment où le passif a été encouru pour la première fois.

Le passif relatif au démantèlement devant être comptabilisé à la date de transition (01/01/2006) est de 79 431 DT [250 000 x (1 + 5%)<sup>-23,5</sup>].

Actualiser ce passif en arrière pour une année et demi supplémentaires jusqu'au 01/07/ 2004 donne un passif estimé à l'acquisition, à inclure dans le coût de l'actif, de 73 826 DT [250 000 x (1 + 5%)<sup>-25</sup>]. Le cumul d'amortissement sur l'actif est de 73 826 x 1,5/25 = 4 430 DT.

Les montants à comptabiliser dans le premier bilan d'ouverture en IFRS à la date de transition aux IFRS (01/01/2006) comparés à ceux enregistrés conformément au SCE sont résumés comme suit :

	IFRS (1)	SCE (2)	Ecart (1) - (2)
Coût du démantèlement à inclure dans le coût de l'usine	73 826	100 000	(26 174)
Amortissements cumulés	(4 430)	(6 000)	1 570
Passif relatif au démantèlement	(79 431)	(100 000)	20 569
<b>Capitaux propres/résultats reportés</b>	<b>(10 035)</b>	<b>(6 000)</b>	<b>(4 035)</b>

- *Retraitement des coûts de démantèlement :*

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Amortissements des immobilisations corporelles	1 570	
(B) Provisions pour risques et charges	20 569	
(B) Actif d'impôt différé [4 035 x 35%]	1 412	
(B) Résultats reportés [4 035 x (1 - 35%)]	2 623	
(B) Immobilisations corporelles		26 174

D'un autre côté, la charge d'amortissement de l'unité de traitement du phosphate brut, bien que déterminée sur une base cohérente avec IAS 16, en matière de taux et de mode d'amortissement, n'est pas moins calculée conformément au référentiel international en matière de "montant amortissable". En effet, et dans le cadre de l'application du SCE, la valeur résiduelle a été ramenée à zéro suite à l'imputation d'une quote-part du passif relatif au démantèlement.

Le retraitement rétrospectif qui s'impose à ce sujet, implique une baisse de la charge d'amortissement cumulé de  $150\ 000 \times 1,5/25 = 9\ 000$  DT.

- *Retraitement des amortissements de l'unité de traitement du phosphate*

1<sup>er</sup> janvier 2006

(B) Amortissements des immobilisations corporelles	9 000	
(B) Passif d'impôt différé [9 000 x 35%]		3 150
(B) Résultats reportés [9 000 x (1 - 35%)]		5 850

Prospectif = applicable pour l'année en cours.

© Normes Comptables

et pour l'année suivante, on a le montant qui doit figurer

**Cas n°10 - Coûts de démantèlement et d'enlèvement des actifs (application d'IFRIC 1)**  
du Bilan

**Données**

La société PETRO exploite depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006 un gisement pétrolier dont la durée de vie productive est estimée à 10 ans. Les coûts de démantèlement et d'enlèvement des actifs, liés à ce gisement pétrolier et découlant d'une obligation légale, ont été estimés de manière fiable à 800.000 dinars, à la date de son entrée en production. La société PETRO applique un taux d'inflation annuel de 4% pour tenir compte de l'évolution future de ces coûts de démantèlement et d'enlèvement des actifs et un taux d'actualisation de 8% pour tenir compte de l'effet de la valeur temps de l'argent. En outre, elle applique aux actifs pétroliers un amortissement linéaire sur la durée d'exploitation du gisement et clôture ses états financiers annuels au 31 décembre.

À la fin de 2010, une nouvelle estimation des coûts de démantèlement et d'enlèvement des actifs les ramène à 700.000 dinars compte tenu des progrès technologiques. Les taux d'inflation et d'actualisation n'ont pas connu de changement.

**Travail à faire :**

Présenter les écritures comptables à passer par la société PETRO au cours des exercices 2006 et 2010 en ce qui concerne les coûts de démantèlement et d'enlèvement des actifs pétroliers. Le taux d'impôt sur le résultat est de 35%. Justifier les montants comptabilisés.

**Solution**

Mais au départ aucun impôt différé n'est à constater.  
• **Écritures comptables 2006 (application de IAS 16 et IAS 37)**

Provision initiale =  $800\ 000 \times (1,04)^{10} / (1,08)^{10} = 800\ 000 \times 1,480244 \times 0,463193 = 548\ 510$

1 <sup>er</sup> janvier 2006		
Actifs pétroliers (B)	548 510	
Provision pour coûts de démantèlement (B)		548 510
31 décembre 2006		
Charges financières (R) (548 510 x 8%)	43 881	
Provision pour coûts de démantèlement (B)		43 881
Dotations aux amortissements (R) (548 510/10)	54 851	
Amortissements des actifs pétroliers (B)		54 851
Provision - Actif (VCN)		
Actif d'impôt différé (B) (548 510 + 43 881) - (548 510 - 54 851) x 35%	34 556	
Impôt sur le résultat (R)		34 556

Au comptant

Cela part de 548 510 on équilibre la charge grâce à l'amortissement et les autres grâce à la capitalisation

effet du temps

ne pas oublier l'écriture de l'impôt exigible.

• **Écritures comptables 2010 (application de IAS 16, IAS 37 et IFRIC 1)**

Provision au 31/12/2009 =  $548\ 510 \times (1,08)^4 = 548\ 510 \times 1,360489 = 746\ 242$

Provision au 31/12/2010 =  $746\ 242 \times (1,08) = 805\ 941$

Charge financière 2010 = 59 699

Provision ajustée au 31/12/2010 =  $700\ 000 (1,04)^5 / (1,08)^5 = 700\ 000 \times 1,216653 \times 0,680583 = 579\ 623$

Ajustement provision au 31/12/2010 = 805 941 - 579 623 = 226 318

IFRIC 1 § 5 « Si l'actif lié est évalué en utilisant le modèle du coût :

VCA  
↑

- a) sous réserve de l'alinéa (b), les variations du passif doivent être ajoutées au ou déduites du coût de l'actif lié dans la période courante.
- b) le montant déduit du coût de l'actif ne doit pas excéder sa valeur comptable. Si une diminution du passif excède la valeur comptable de l'actif, l'excédent doit être immédiatement comptabilisé en résultat. »

Actif au 31/12/2010 = 548 510 x 50% - 226 318 = 47 937

→ sera Amortie  
sur les Prochaines Années.

Passif au 31/12/2010 = 579 623

Actif d'impôt différé au 31/12/2010 = (579 623 - 47 937) x 35% = 186 090

Actif d'impôt différé au 31/12/2009 = [548 510 x (1,08)<sup>4</sup> - 548 510 x 60%] x 35% = 145 998

→ jus qu'au début de 2010.

Ajustement actif d'impôt différé = 40 092

31 décembre 2010		
Charges financières (R)	59 699	
Provision pour coûts de démantèlement (B)		59 699
Dotations aux amortissements (R)	54 851	
Amortissements des actifs pétroliers (B)		54 851
Provision pour coûts de démantèlement (B)	226 318	
Actifs pétroliers (B)		226 318
↳ n'a pas d'impact sur le bénéfice comptable ou fiscal.		
Actif d'impôt différé (B)	40 092	
Impôt sur le résultat (R)		40 092

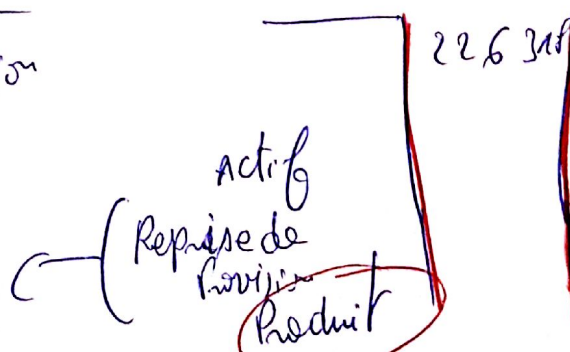
Supposant que l'Actif Pétrolier est Amortie sur la base des quantités produites et Supposant que les 5 premières Années 75% des Réserves récupérables ont été extraites.

$$V_{Actif} = 548\,510 \times 25\% = 137\,127,5 - 226\,318 = -89\,190,5$$

sera imputée sur l'actif qui est la provision

car il n'y a plus d'actif.

Provision



137 127,5

α