

11 | IAS 16 : IMMOBILISATIONS CORPORELLES

OBJECTIF ET CHAMP D'APPLICATION

1. Publication

La dernière version révisée de la norme IAS 16, *Immobilisations corporelles*, a été publiée par l'IASB le 18 décembre 2003. Elle est applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Une application anticipée est cependant encouragée.

Cette nouvelle version remplace celle révisée en 1998 et annule et remplace les interprétations suivantes :

- SIC 6, *Coûts de modification de logiciels existants* ;
- SIC 14, *Immobilisations corporelles - Indemnisation liée à la dépréciation ou à la perte de biens* ;
- SIC 23, *Immobilisations corporelles - Coûts des inspections ou des révisions majeures*.

La version révisée de la norme IAS 1, *Présentation des états financiers*, publiée par l'IASB le 6 septembre 2007 apporte des modifications à la norme IAS 16.

L'interprétation suivante fait référence à la norme IAS 16 : IFRIC 1, *Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires*.

Dans le système comptable des entreprises en Tunisie, les immobilisations corporelles font l'objet de la norme NC 05.

2. Objectif de la norme IAS 16

Généralement, les immobilisations corporelles représentent une rubrique importante des actifs de l'entité, et concernent la majeure partie des investissements productifs. Les utilisateurs des états financiers ont besoin d'informations sur l'investissement de l'entité en immobilisations corporelles et la variation de cet investissement.

Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la reconnaissance des actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que des dotations aux amortissements et des pertes de valeur correspondantes.

3. Champ d'application

La norme IAS 16 doit être appliquée pour la comptabilisation des immobilisations corporelles, **sauf** lorsqu'une autre norme impose ou autorise un traitement comptable différent. Elle ne s'applique pas :

- a. aux immobilisations corporelles classifiées comme détenues en vue de la vente selon la norme IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* ;
- b. aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (*objet de la norme IAS 41, Agriculture*) ;

Les actifs biologiques sont des animaux ou des plantes vivants. Exemples : moutons, bovins laitiers, vignes, arbres fruitiers, etc.

Selon la norme IAS 41, *Agriculture*, un actif biologique doit être évalué lors de la comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés, dont la variation doit être incluse dans le résultat net de la période pendant laquelle elle se produit.

Dans le cas où sa juste valeur ne pourrait pas être évaluée de manière fiable lors de sa comptabilisation initiale, un actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeurs. Une fois que la juste valeur de cet actif biologique devient mesurable de manière fiable, l'entité doit le mesurer à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vent estimés.

- c. aux actifs d'exploration et d'évaluation des ressources minières (*voir IFRS 6*) ; ou
- d. aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources minérales non renouvelables.

Toutefois, la norme IAS 16 s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les actifs biologiques et les ressources minérales non renouvelables

Une entité doit appliquer la norme IAS 16 aux immeubles en cours de construction ou de développement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeubles de placement mais qui ne répondent pas encore à la définition d'un immeuble de placement de la norme IAS 40, *Immeubles de placement*. Une fois la construction ou le développement terminé, l'immeuble devient un immeuble de placement et l'entité doit appliquer la norme IAS 40, qui s'applique également aux immeubles de placement en cours de redéveloppement pour une utilisation future continue en tant qu'immeubles de placement. Une entité qui recourt au modèle du coût pour les immeubles de placement selon la norme IAS 40 utilisera le modèle du coût énoncé dans la norme IAS 16.

Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain, bâtiment ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location financement) pour retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ou le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.

Un immeuble de placement doit être évalué initialement, comme toute immobilisation corporelle, à son coût. Après la comptabilisation initiale, une entité doit choisir entre le modèle de la juste valeur et le modèle du coût ; la méthode d'évaluation retenue doit être appliquée à tous les immeubles de placement. Le passage d'un modèle à l'autre n'est autorisé que s'il permet une meilleure présentation.

Dans le modèle de la juste valeur :

- la juste valeur d'un immeuble doit refléter l'état réel du marché et les circonstances prévalant à la date de clôture de la période et non ceux à une date passée ou future ;
- les variations de juste valeur d'un immeuble de placement sont comptabilisées dans le compte de résultat ;
- si l'entité se trouve dans l'incapacité d'évaluer de façon fiable la juste valeur d'un immeuble de placement (cas où les transactions sur le marché sont peu fréquentes et où on ne dispose pas d'une autre estimation de la juste valeur, par exemple, sur la base de projections actualisées des flux de trésorerie), elle doit évaluer cet actif en utilisant le traitement de référence de la norme IAS 16, c'est-à-dire au coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur.

Dans le modèle du coût, l'entité évalue tous ses immeubles de placement, après leur comptabilisation initiale, en utilisant le traitement de référence de la norme IAS 16.

Le système comptable des entreprises en Tunisie ne comporte pas encore de normes traitant spécifiquement de la comptabilisation des actifs biologiques et des immeubles de placement.

RECONNAISSANCE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

1. Définition et critères de comptabilisation initiale

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :

- a. qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives ; et
- b. dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.

La définition des immobilisations corporelles recouvre une grande variété d'actifs, des plus simples aux plus complexes (terrains, constructions, installations techniques, matériel et outillage industriels, avions, navires, véhicules de transport, équipements de bureaux, etc.).

Une immobilisation corporelle doit être comptabilisée en tant qu'actif, *conformément au cadre conceptuel*, lorsque :

- a. il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité (*les avantages et les risques associés à cet actif ont été transférés à l'entité*) ;
- b. le coût de cet actif pour l'entité peut être évalué de façon fiable.

Le **cadre conceptuel** et la norme IAS 16 fournissent une définition et des conditions de comptabilisation initiale des immobilisations corporelles, fondées davantage sur la notion de ressource contrôlée que sur celle de patrimoine, au sens de propriété juridique.

Une entité apprécie tous les coûts de ses immobilisations corporelles au moment où ils sont encourus. Ces coûts incluent :

- les coûts encourus initialement pour acquérir ou construire une immobilisation corporelle,
- et les coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement, ou assurer son entretien.

Éléments de faible valeur individuelle

Il peut être approprié de regrouper des éléments de faible valeur individuelle, tels que les moules, outils et matrices et d'appliquer les critères de comptabilisation à la valeur globale.

Le regroupement des éléments de faible valeur individuelle doit être effectué par nature homogène et par acquisition.

Pièces de rechange principales ou spécifiques

Les pièces de rechange sont habituellement inscrites en stocks et comptabilisées dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les **pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité** (par exemple, les moteurs d'échange standard chez une entreprise de transport) constituent des immobilisations corporelles **si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période**. De même, si les *pièces de rechange (spécifiques)* ne peuvent être utilisées qu'en association avec une *immobilisation corporelle (non interchangeable)* et que l'on s'attend à ce que leur utilisation soit irrégulière, elles sont comptabilisées en immobilisations corporelles et amorties sur une période ne dépassant pas la durée d'utilité de l'actif s'y rapportant.

Approche par composant

Lorsque les différentes composantes d'une immobilisation corporelle ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon des rythmes différents, nécessitant des taux ou des modes d'amortissement différents, l'entité doit répartir le coût total de l'actif entre ses différents éléments constitutifs et comptabiliser chaque élément séparément (*approche par composants*).

Par exemple, un avion, ses réacteurs et son intérieur (sièges, cuisine...) doivent être traités comme des actifs amortissables distincts s'ils ont des durées d'utilité et/ou des modes d'amortissement (linéaire ou selon le nombre d'heures de vol) différents.

2. Coûts initiaux

Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. L'acquisition de telles immobilisations corporelles, tout en n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à une immobilisation corporelle donnée, peut se révéler nécessaire pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs. Ces immobilisations corporelles remplissent les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entité d'obtenir des avantages économiques futurs des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises.

A titre d'exemple, un fabricant de produits chimiques peut installer de nouveaux processus de manipulation de produits chimiques afin de se conformer à des dispositions environnementales sur la production et le stockage de produits chimiques dangereux ; les améliorations d'installations correspondantes sont comptabilisées en tant qu'actifs car, sans elles, l'entité n'est pas en mesure de fabriquer et de vendre des produits chimiques. Toutefois, la valeur comptable de ces actifs liés est examinée pour dépréciation selon la norme IAS 36, *Dépréciation d'actifs*.

3. Coûts ultérieurs

Coûts d'entretien courant

Une entité ne comptabilise pas, dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle, les coûts d'entretien courant de l'immobilisation. Ces coûts sont, au contraire, comptabilisés en résultat lorsqu'ils sont encourus. Les coûts d'entretien courant sont essentiellement les coûts de main-d'oeuvre et des consommables, et peuvent inclure le coût de petites pièces. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme la fonction de « réparations et maintenance » de l'immobilisation corporelle.

Des parties de certaines immobilisations corporelles peuvent exiger un remplacement à intervalles réguliers.

Par exemple, au bout d'un certain nombre d'heures d'utilisation, il peut être nécessaire de renouveler plusieurs fois le revêtement intérieur d'un four, ou bien de renouveler plusieurs fois les intérieurs d'avions tels que les sièges et les cuisines au cours de la vie de l'appareil.

Coûts des inspections et des révisions (réparations) majeures

Des immobilisations corporelles peuvent également être acquises pour effectuer un remplacement se reproduisant moins fréquemment, comme le remplacement des murs intérieurs d'un immeuble ou pour effectuer un remplacement non récurrent. Une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût d'un remplacement partiel au moment où ce coût est encouru, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. La valeur comptable des pièces remplacées est décomptabilisée.

La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle (un avion par exemple) peut être soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections majeures 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.**

EVALUATION INITIALE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif doit être évaluée à son coût.

1. Éléments du coût

Le coût d'une immobilisation corporelle comprend :

- a. son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;
- b. tout coût **directement attribuable** 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 par la direction ;
- c. *l'estimation initiale des **coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'actif et à la remise en état du site** sur lequel il est situé (voir IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels).*

Exemples de coûts directement attribuables :

- les coûts des avantages du personnel résultant **directement** de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle ;
- les frais de préparation du site ;
- les frais de livraison et de manutention **initiaux** ;
- les frais d'installation et de montage ;
- *les **coûts des tests de bon fonctionnement** de l'immobilisation corporelle, après déduction du produit net de la vente des éléments produits pendant ces tests de bon fonctionnement (échantillons) ; et*
- les honoraires de professionnels (ingénieurs, architectes, etc.).

Exemples de coûts exclus :

- les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;
- les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (*y compris les coûts de formation du personnel*) ; et
- les frais administratifs et autres frais généraux.

L'intégration de coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle **cesse** lorsque l'élément se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour être exploité de la manière prévue par la direction. En conséquence, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'un élément ne sont pas inclus dans sa valeur comptable.

Par exemple, les coûts suivants **ne sont pas inclus** dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle :

- les coûts encourus alors qu'un élément capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service, ou est exploité en deçà de sa pleine capacité ;

- les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet élément ; et
- les coûts de relocalisation ou de restructuration de tout ou partie des activités d'une entité.

Certaines opérations interviennent dans le cadre de la construction ou du développement d'une immobilisation corporelle mais ne sont pas nécessaires pour l'amener à l'endroit et la mettre dans l'état permettant une exploitation de la manière prévue par la direction. Ces opérations accessoires peuvent intervenir avant ou pendant les activités de construction ou de développement.

Par exemple, l'entité peut enregistrer un produit par l'utilisation d'un site de construction comme parking jusqu'au début de la construction.

Comme les **opérations accessoires** ne sont pas nécessaires pour amener un élément à l'endroit et le mettre dans l'état permettant une exploitation de la manière prévue par la direction, les produits et charges s'y rapportant sont comptabilisés en résultat de la période de leur réalisation ou engagement.

Immobilisation corporelle produite en interne

Le coût d'un actif produit par une entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour un actif acquis. Si une entité produit des actifs similaires en vue de les vendre dans le cadre de son activité normale, le coût de cet actif est en général le même que le coût de construction d'un actif destiné à la vente (voir IAS 2). *En conséquence, tous les profits internes sont éliminés pour arriver à ces coûts. De même, les coûts anormaux de gaspillage de matières premières, de main-d'œuvre ou d'autres ressources encourus pour la construction d'un actif par l'entité pour elle-même ne sont pas inclus dans le coût de cet actif.*

En cas de sous-activité, **la méthode de l'imputation rationnelle** est appliquée aux frais généraux fixes de production. En outre, les charges supplétives de la comptabilité de gestion sont exclues.

La norme IAS 23, *Coûts d'emprunt*, établit les critères de comptabilisation de la charge financière comme composante de la valeur comptable d'une immobilisation corporelle produite par l'entité pour elle-même.

La comptabilisation de la production immobilisée se présente généralement comme suit (cas d'une entreprise soumise au régime réel de la TVA et d'un actif donnant droit à récupération de la TVA) :

<p><i>Immobilisation corporelle</i> <i>Etat - TVA récupérable</i></p>	
<p><i>Production d'immobilisation</i> <i>Etat - TVA collectée</i></p>	

2. Evaluation du coût

Païement différé au-delà des conditions habituelles de crédit

Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent à la date de comptabilisation.

Si le règlement est différé au-delà des conditions habituelles de crédit (*c'est-à-dire lorsque le délai de paiement accordé dépasse sensiblement les délais accordés par le fournisseur pour des immobilisations similaires et que ce délai est accordé avec un taux d'intérêt inférieur à celui du marché ou sans intérêt*), la différence entre le prix comptant équivalent et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon l'autre traitement autorisé par IAS 23.

Exemple : Le 30 avril 2001, une entreprise achète une immobilisation corporelle dont le prix est de 500 000 DT pour un règlement dans les 60 jours. Elle convient avec son fournisseur de payer 200 000 DT à la livraison et le solde 14 mois plus tard. La facture passe alors à 530 000 DT.

L'immobilisation doit être comptabilisée pour 500 000 DT, le supplément de prix étant considéré comme une charge financière.

Les écritures seront donc les suivantes :

30/04/2001			
Immobilisation corporelle		500 000	
Banque			200 000
Fournisseur d'immobilisations			300 000
31/12/2001			
Charges financières		15 000	
Fournisseur d'immobilisations			15 000
30/06/2002			
Fournisseur d'immobilisations		315 000	
Charges financières		15 000	
Banque			330 000

Lorsque le prix au comptant n'est pas fixé, par exemple parce que ce mode de règlement est rare, le coût de l'immobilisation s'obtient en actualisant les paiements au taux d'un emprunt équivalent.

Supposons que le prix au comptant ne soit pas connu. On estime que l'entreprise aurait pu obtenir un prêt équivalent au taux de 10%.

La valeur actuelle des règlements à l'échéance normale (c'est-à-dire 60 jours après la livraison) est égale à : $200\ 000 + 330\ 000 / (1,10) = 500\ 000\ \text{DT}$.

Ce montant représente le coût de l'immobilisation.

Acquisition par voie d'échange

Une ou plusieurs immobilisations corporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires (ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires).

Le coût d'une telle immobilisation corporelle est évalué à la **juste valeur** sauf (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou (b) s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni de l'actif abandonné. Si l'élément acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la **valeur comptable de l'actif abandonné**.

Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant **dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs du fait de cette opération**.

Une opération d'échange a une substance commerciale si :

- la configuration (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie de l'actif reçu **diffère** de la configuration des flux de trésorerie de l'actif transféré ; ou
- si la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération **est modifiée** du fait de l'échange.

La **valeur spécifique** à l'entité est la valeur actualisée des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors de l'extinction d'un passif.

Si une entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût de l'actif reçu, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

Exemple : Une entreprise possède un immeuble acquis pour 1 000 000 DT et amorti pour 500 000 DT. N'en ayant plus l'usage et désireuse de s'implanter dans de nouveaux locaux, elle échange cet immeuble contre un terrain aménagé destiné à la construction et situé en périphérie de la ville. Elle reçoit à cette occasion une soulte de 400 000 DT.

1er cas : La juste valeur du terrain est estimée à 800 000 DT ou celle de l'immeuble à 1 200 000 DT ; l'échange sera comptabilisé ainsi :

Terrains	800 000	
Banque	400 000	
Amortissements des constructions	500 000	
		1 000 000
Constructions		700 000
Profits sur cession d'immobilisations		

2ème cas : La juste valeur des actifs échangés ne peut être déterminée de manière fiable ; l'échange sera comptabilisé ainsi :

Terrains	500 000	
Banque	400 000	
Amortissements des constructions	500 000	
		1 000 000
Constructions		400 000
Profits sur cession d'immobilisations		

L'exclusion des échanges sans substance commerciale de l'évaluation à la juste valeur a pour but d'éviter que les entreprises puissent comptabiliser des profits élevés grâce à des opérations de troc sans incidence économique réelle.

Exemple : Deux entreprises possèdent des bureaux de surfaces équivalentes dans le même immeuble. S'agissant de locaux déjà anciens, la valeur comptable n'est que 300 000 DT alors que leur valeur de marché est estimée à 600 000 DT.

En l'absence de traitement spécifique pour les échanges sans substance commerciale, ces entreprises pourraient, en échangeant leurs bureaux, enregistrer chacune un profit de 300 000 DT alors qu'un simple changement d'étage n'est probablement pas de nature à modifier significativement leur valeur respective.

Lorsqu'une immobilisation corporelle est acquise par voie d'échange, le traitement est le suivant **selon la norme NC 05** :

- a. **Biens de natures différentes** : Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange total ou partiel avec une autre immobilisation corporelle dissemblable ou un autre actif. Elle est évaluée à la juste valeur de l'actif reçu, qui est équivalente à la juste valeur de l'actif donné, ajustée du montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie transféré. Le gain ou la perte résultant de l'échange doit être constaté au compte de résultat.
- b. **Biens de même nature** : Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange contre un actif (de même nature) servant à des fins similaires dans la même branche d'activité et ayant une juste valeur similaire. Une immobilisation corporelle peut également être donnée en échange d'une participation dans un actif similaire. Dans les deux cas, étant donné que le cycle économique de l'entreprise est incomplet, aucun gain (ou aucune perte) n'est comptabilisé sur la transaction. Au contraire, le coût du nouvel actif est la valeur comptable de l'actif donné en échange.

Toutefois, la juste valeur de l'actif reçu peut apporter une indication d'une dépréciation de l'actif donné. Dans de telles circonstances, ce dernier fait l'objet d'une réduction de valeur et c'est cette valeur diminuée qui est attribuée au nouvel actif. Parmi les exemples d'échanges d'actifs similaires figurent les échanges d'hôtels, de stations de services et d'autres actifs immobiliers. Si d'autres actifs tels que de la trésorerie participent à la transaction d'échange, ceci peut indiquer que les actifs échangés n'ont pas une valeur similaire.

Exemple : Une entité possède une voiture de tourisme estimée à 18 000 DT. Elle a été acquise pour 50 000 DT et amortie de 40 000 DT.

1^{er} cas : Cette voiture est échangée contre une autre dont la valeur vénale est sensiblement identique. L'opération ne donne lieu à aucune écriture, s'agissant d'actifs de même nature et de même valeur.

2^{ème} cas : La voiture est échangée contre un matériel de production estimé lui aussi à 18 000 DT. Même si les biens ont la même valeur, l'opération donne lieu à la constatation d'un résultat car il s'agit d'actifs de natures différentes, et elle sera comptabilisée ainsi :

<i>Matériel industriel</i>	18 000	
<i>Amortissements du matériel de transport</i>	40 000	
		<i>Matériel de transport</i> 50 000
		<i>Profits sur cession d'immobilisations</i> 8 000
		<i>[18 000 - 10 000]</i>

Acquisition en leasing

Le coût d'une immobilisation corporelle détenue par un preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement est déterminé selon la norme IAS 17, *Contrats de location*.

Subventions d'investissement

La valeur comptable des immobilisations corporelles **peut être diminuée** du montant des subventions publiques selon la norme IAS 20, *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*.

Toutefois, cette méthode n'a pas été retenue par le système comptable des entreprises en Tunisie. En effet, selon la norme NC 12, *Subventions publiques*, les coûts d'entrée des immobilisations corporelles sont évalués subventions publiques applicables comprises.

Incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs (non permise en IFRS, par IAS 21)

Selon la norme NC 15 (paragraphe 22), les pertes de change sur les passifs peuvent être incluses dans la valeur comptable de l'actif lié seulement si ces passifs ne pouvaient être réglés et s'il n'avait pas été possible en pratique de les couvrir avant la survenance de la forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie de présentation des états financiers. La valeur comptable ajustée de l'actif ne doit pas excéder sa valeur recouvrable.

Pour inclure les pertes de change relatives à des passifs dans la valeur comptable d'un actif lié, l'entité doit démontrer qu'elle ne pouvait se procurer la monnaie étrangère nécessaire au règlement du passif et qu'il n'était pas possible en pratique de couvrir le risque de change (par exemple, avec des dérivés comme des contrats à terme de gré à gré, options et autres instruments financiers). Il est attendu qu'une telle situation se produit rarement, par exemple, lors d'une pénurie de monnaies étrangères due à des restrictions du contrôle des changes décidés par les pouvoirs publics, ou la banque centrale, et de l'indisponibilité simultanée d'instruments de couverture.

Lorsque les conditions d'incorporation des pertes de change dans le coût d'un actif sont réunies, une entité doit incorporer dans le coût des actifs les pertes de change postérieures encourues après la première forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie de présentation des états financiers seulement si toutes les conditions pour une telle incorporation demeurent réunies.

Des acquisitions « récentes » d'actifs sont des acquisitions intervenues dans les douze mois précédant la forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie de présentation des états financiers (*d'après SIC 11 supprimé*).

Coût des terrains

Le coût d'un terrain comprend les frais engagés pour son acquisition ainsi que tous les autres frais nécessaires pour le rendre propre à l'utilisation prévue. Ainsi, le coût du terrain inclut ordinairement (1) le prix d'achat, (2) les frais juridiques, (3) les frais engagés pour viabiliser le terrain (nivelage, remplissage, drainage et nettoyage), (4) les frais engagés pour libérer le droit de propriété de toute dépendance, hypothèque ou autres droits et (5) les frais engagés pour les améliorations dont la durée est indéterminable.

Lorsqu'un terrain est acquis dans le but de construire un bâtiment, tous les coûts de préparation du terrain en vue de la construction sont considérés comme des coûts du terrain. La démolition de vieux bâtiments, le nettoyage, le nivelage et le remplissage sont considérés comme des coûts du terrain parce que ces frais sont nécessaires afin de préparer le terrain à son utilisation. Tout produit que l'on pourrait retirer de la préparation du terrain, comme la vente de matériaux de démolition ou du bois abattu, sont déduits du coût du terrain.

Les cotisations spéciales facturées pour des améliorations, comme le pavage ou l'éclairage de la rue, les égouts et le système de drainage, s'ajoutent ordinairement au compte « Terrain » parce qu'elles sont de nature relativement permanente et que l'entretien et le remplacement de ces éléments sont habituellement pris en charge par la municipalité. De plus, des frais occasionnés par des travaux, comme l'aménagement paysager, pris en charge par le propriétaire et visant à augmenter la valeur du terrain, sont généralement inclus dans le compte « Terrain ». Toutefois, il serait préférable d'inscrire dans un compte distinct certains frais concernant les améliorations dont la durée est limitée, comme les frais engagés pour les entrées de garage privées, les trottoirs, les clôtures et les espaces de stationnement. Ces derniers frais devraient être amortis sur la durée estimative des améliorations (ou aménagements de terrains).

Acquisition à un prix global

Lorsque le coût de l'acquisition d'un groupe d'actifs est réglé au moyen d'une somme globale, il en résulte un problème particulier de ventilation du prix forfaitaire. Cette situation n'est pas rare, et dans ce cas on répartit le montant forfaitaire **au prorata des justes valeurs respectives au moment de l'acquisition**. On fait donc l'hypothèse que les coûts varient en proportion directe de la valeur marchande. Le même principe s'applique dans le cas où il faudrait répartir un montant global entre divers articles de stock.

On peut se baser sur une évaluation indépendante effectuée par un expert dans le domaine. Normalement, il ne faudrait pas se baser sur la valeur comptable des actifs telle qu'elle apparaît dans les livres du vendeur.

Exemple : La société ABC décide d'acheter une partie des actifs d'une PME pour la somme de 80 000 DT. Cette dernière est dans la phase de liquidation et le montant concernant les biens cédés se répartit comme suit :

	<i>Valeur comptable</i>	<i>Juste valeur</i>
<i>Stock</i>	30 000	20 000
<i>Terrain</i>	20 000	30 000
<i>Bâtiment</i>	35 000	50 000
	85 000	100 000

On peut ventiler le prix d'achat de 80 000 DT sur la base des justes valeurs respectives de la façon suivante :

$$\text{Stock} = \frac{20\,000}{100\,000} \times 80\,000 = 16\,000$$

$$\text{Terrain} = \frac{30\,000}{100\,000} \times 80\,000 = 24\,000$$

$$\text{Bâtiment} = \frac{50\,000}{100\,000} \times 80\,000 = 40\,000$$

EVALUATION ULTERIEURE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Une entité doit choisir pour méthode comptable soit **le modèle du coût**, soit **le modèle de la réévaluation** ; elle doit appliquer cette méthode à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles.

La norme NC 05 a retenu le modèle du coût de la norme IAS 16. La valeur comptable d'une immobilisation corporelle correspond au maintien du coût historique, équivalent au coût d'entrée diminué des amortissements cumulés. Cette valeur comptable ainsi déterminée peut devoir être réduite d'une provision pour dépréciation (ou perte de valeur) calculée en fonction de la valeur recouvrable de l'actif.

1. Modèle du coût

Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son **coût** (d'entrée) **diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur**.

Amortissements

Chaque partie d'une immobilisation corporelle **ayant un coût significatif** par rapport au coût total de l'élément **doit être amortie séparément**.

Une entité **ventile** le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle **entre ses parties significatives** et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, il peut être approprié d'amortir séparément la cellule et les réacteurs d'un avion, que celui-ci soit détenu en propriété ou dans le cadre d'un contrat de location financement.

Une partie significative d'une immobilisation corporelle peut avoir une durée d'utilité et un mode d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'une autre partie significative de la même immobilisation. Ces parties **peuvent être regroupées** pour déterminer la dotation aux amortissements.

Dans la mesure où une entité amortit séparément certains éléments d'une immobilisation corporelle, elle amortit aussi séparément le reste de l'immobilisation. *Le reliquat se compose des parties de l'immobilisation qui ne sont pas significatives individuellement.*

Une entité peut choisir d'amortir séparément les parties d'un élément dont le coût n'est pas significatif par rapport au coût total de l'élément.

La dotation aux amortissements de chaque période doit être comptabilisée dans le résultat sauf si elle est incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif.

A titre d'exemple, l'amortissement des installations de production est inclus dans les coûts de fabrication des stocks (voir IAS 2). De même, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle comptabilisée selon la norme IAS 38, *Immobilisations incorporelles*.

Montant amortissable et durée d'amortissement

Le montant amortissable d'un actif doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité.

Un amortissement est comptabilisé même si la juste valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable, **pour autant que la valeur résiduelle de l'actif n'excède pas sa valeur comptable**. Les réparations et la maintenance d'un actif ne remettent pas en cause la nécessité de l'amortir.

Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent négligeable et donc non significative dans le calcul du montant amortissable.

La valeur résiduelle d'un actif peut augmenter jusqu'à atteindre ou excéder la valeur comptable de l'actif. Dans ce cas, la dotation à l'amortissement de l'actif est nulle, à moins et jusqu'à ce que sa valeur résiduelle baisse ensuite pour atteindre un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

L'amortissement d'un actif commence **dès qu'il est prêt à être mis en service**, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement d'un actif doit **cesser** à la première date à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon la norme IFRS 5 et la date à laquelle cet actif est décomptabilisé. Par conséquent, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est laissé inutilisé ou mis hors service, sauf si l'actif est entièrement amorti. Toutefois, selon le mode d'amortissement fondé sur l'utilisation, la dotation aux amortissements peut être nulle lorsqu'il n'y a aucune production.

La **durée d'utilité** est :

- a. soit la **période** pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif ; ou
- b. soit le **nombre d'unités de production** ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif sont principalement consommés par une entité du fait de son utilisation. Toutefois, d'autres facteurs, tels que l'obsolescence technique ou commerciale ou encore l'usure d'un actif alors qu'il reste inutilisé, conduisent souvent à la diminution des avantages économiques qui auraient pu être réalisés grâce à cet actif.

En conséquence, tous les facteurs suivants sont pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif :

- a. ***l'usage attendu de l'actif***. Cet usage est évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif ;
- b. ***l'usure physique attendue***, qui dépend de facteurs opérationnels comme les cadences auxquelles l'actif est utilisé ou le programme de maintenance, les soins apportés, ou encore la maintenance de l'actif en dehors de sa période d'utilisation ;
- c. ***l'obsolescence technique ou commerciale*** découlant de changements ou d'améliorations dans la production, ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif ; et
- d. ***les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif***, telles que les dates d'expiration des contrats de location. C'est par exemple le cas d'une construction sur sol d'autrui lorsque la durée du bail, non renouvelable, expire avant la fin de la durée de vie économique de la construction.

La durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entité. La politique de gestion des actifs d'une entité peut faire intervenir la sortie d'actifs au bout d'un délai spécifié ou après consommation d'une certaine quantité d'avantages économiques futurs représentatifs de cet actif. En conséquence, ***la durée d'utilité d'un actif peut être plus courte que sa vie économique***. L'estimation de la durée d'utilité de l'actif est affaire de jugement, basé sur l'expérience de l'entité pour des actifs similaires.

Les terrains et constructions sont des actifs distincts, traités séparément en comptabilité même lorsqu'ils sont acquis ensemble. Sauf quelques exceptions, telles que des carrières et des sites de décharge, les terrains ont une durée d'utilité illimitée et ne sont donc pas amortis. Les constructions ont une durée de vie limitée et sont, en conséquence, des actifs amortissables. Une augmentation de la valeur du terrain sur lequel est édiflée une construction n'affecte pas la détermination du montant amortissable de la construction.

Si le coût du terrain inclut le coût du démantèlement, de l'enlèvement et de la remise en état du site, cette partie de l'actif représentant le terrain est amortie sur la durée des avantages obtenus en encourageant ces coûts. Dans certains cas, le terrain lui-même peut avoir une durée d'utilité limitée, auquel cas il est amorti d'une manière reflétant les avantages qui doivent en être retirés.

Le ***montant amortissable*** est le coût d'un actif ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.

La ***valeur résiduelle*** d'un actif est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

Selon la norme NC 05, dans certains cas, d'importants coûts de démontage ou de déménagement devront être engagés à la fin de la durée d'utilisation ; ils sont estimés et ***déduits*** de la valeur résiduelle escomptée de l'immobilisation (ce qui induira une augmentation de la charge annuelle d'amortissement). ***Tout solde négatif en résultant devra être constaté au passif*** (provisions pour risques et charges).

En outre, la valeur résiduelle est estimée à la date d'acquisition et ne doit pas être modifiée ultérieurement pour tenir compte des variations de prix.

Exemple 1 : Amortissement avec valeur résiduelle : Une entreprise acquiert pour 100 000 DT une immobilisation dont la durée de vie économique est de 5 ans mais qu'elle prévoit de revendre après 3 années d'utilisation.

La non-déduction de la valeur résiduelle aboutirait à un amortissement annuel de $100\,000 / 5 = 20\,000$ DT et à une valeur nette comptable de $100\,000 - (20\,000 \times 3) = 40\,000$ DT à la date de cession.

Ce montant correspond à celui qui aurait été obtenu en retenant une valeur résiduelle de 40 000 DT. En effet, $(100\,000 - 40\,000) / 3 = 20\,000$ DT.

En revanche, si la valeur résiduelle était estimée à 55 000 DT, la charge théorique d'amortissement serait de $(100\,000 - 55\,000) / 3 = 15\,000$ DT, soit un écart de 5 000 DT par rapport à celle comptabilisée.

Exemple 2 : Coûts de remise en état du site : Une entreprise bénéficie d'une concession de 10 ans pour l'exploitation d'un parc d'attraction sur un terrain municipal. Elle s'est engagée à rendre le terrain libre de toute construction à l'expiration de ce délai. Le coût d'acquisition des équipements du parc est de 1 000 000 DT. Leur valeur résiduelle à l'issue de la période d'exploitation est estimée à 200 000 DT. Les coûts de démontage des installations et de remise en état du site ont été évalués à 50 000 DT.

- **1^{ère} solution :**

- Montant amortissable des équipements : $1\,000\,000 - (200\,000 - 50\,000) = 850\,000$ DT.
- Amortissement annuel : $850\,000 / 10 = 85\,000$ DT.

- **2^{ème} solution :**

- Montant amortissable des équipements $(1\,000\,000 - 200\,000)$ = 800 000 DT
 - Amortissement annuel $(800\,000 / 10)$ = 80 000 DT
 - Etalement des frais de remise en état du site $(50\,000 / 10)$ = 5 000 DT
-
- 85 000 DT

La valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées au moins à chaque fin de période annuelle et, si les attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés **comme un changement d'estimation comptable** selon la norme IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

La durée d'utilité d'une immobilisation corporelle doit être réexaminée périodiquement et, si les prévisions sont sensiblement différentes des estimations antérieures, la dotation aux amortissements de l'exercice en cours et des exercices futurs doit être ajustée. Une révision de la durée d'amortissement est considérée comme un changement d'estimation et non comme une correction d'erreur ou un changement de méthode comptable et doit, en conséquence, faire l'objet d'un ajustement prospectif et non rétrospectif. Les notes aux états financiers doivent mentionner la nature et le montant du changement d'estimation lorsque son incidence est significative.

La durée d'utilité peut être allongée du fait de dépenses ultérieures sur l'actif qui améliorent son état au-delà de son niveau de performance défini à l'origine. A contrario, des changements technologiques ou des évolutions du marché des produits correspondants peuvent réduire la durée d'utilité de l'actif.

La politique de maintenance de l'entité peut également affecter la durée d'utilité d'un actif. C'est ainsi qu'elle peut conduire à une extension de la durée d'utilité de l'immobilisation corporelle **ou à un accroissement de sa valeur résiduelle**. Cependant, l'adoption d'une telle politique ne supprime pas la nécessité de constater des dotations aux amortissements.

Exemple : La durée d'utilisation d'une machine achetée au début de l'exercice 2000 et amortie linéairement avait été fixée initialement à 8 ans.

Compte tenu de l'état de la machine à la clôture de l'exercice 2002, il apparaît que la durée de vie résiduelle à cette date n'est plus que de 2 ans.

En supposant un coût d'acquisition de 120 000 DT, les amortissements pratiqués s'élèvent à :

- Année 2000 : $120\ 000 / 8 = 15\ 000$
- Année 2001 : $120\ 000 / 8 = 15\ 000$

D'où une valeur nette comptable à fin 2001 de $120\ 000 - 30\ 000 = 90\ 000$ DT.

Les charges des années antérieures ne sont pas remises en cause. En revanche, la dotation de l'exercice 2002 et celles des années ultérieures sont modifiées de façon à ce que l'actif soit totalement amorti à la fin de 2004, d'où une dotation de $90\ 000 / 3 = 30\ 000$ DT pour chacun des exercices 2002 à 2004.

Mode d'amortissement

Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif.

Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production.

L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif si la valeur résiduelle de l'actif ne change pas. **Le mode dégressif** conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif. **Le mode des unités de production** donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif.

L'entité sélectionne le mode qui reflète le plus étroitement le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs représentatifs de l'actif. Ce mode d'amortissement est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation de ces avantages économiques futurs.

Le mode d'amortissement appliqué à un actif doit être examiné **au moins à la fin de chaque période annuelle** et, si le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs de l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ce changement doit être comptabilisé **comme un changement d'estimation comptable** selon la norme IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

L'amortissement linéaire : La méthode de l'amortissement linéaire suppose que le bien perdra sa valeur en fonction du temps écoulé. Elle doit être appliquée sur les biens dont la durée de vie utile est limitée par la désuétude, pourvu que la diminution de son utilité soit constante d'un exercice à l'autre.

- **Avantage :** Méthode simple.
- **Inconvénients :**
 - Le taux de rendement d'un bien (bénéfice généré / coût du bien) a tendance à s'accroître avec les années même lorsque le bénéfice est constant, car la valeur comptable nette du bien diminue ;
 - La méthode ne tient pas compte du fait que la productivité d'une immobilisation peut diminuer au fur et à mesure qu'elle vieillit.

- **Formule :**

$$\frac{\text{Coût} - \text{Valeur résiduelle}}{\text{Durée de vie utile estimative}}$$

- **Amortissement pour une fraction d'exercice :** Selon la méthode de l'amortissement linéaire, lorsqu'une immobilisation est acquise (ou cédée) en cours d'exercice, l'amortissement annuel de l'exercice est multiplié par le prorata du nombre de mois (ou de jours) où elle a été utilisée.

L'amortissement dégressif : Il est justifié d'utiliser une méthode d'amortissement accéléré si le bien rend de meilleurs services au cours des premiers exercices ou s'il se détériore davantage au début qu'à la fin de sa vie utile. Comme la dépense d'entretien et de réparation est normalement plus élevée à la fin de la vie utile qu'au début, cette méthode permet de niveler le coût total imputé aux résultats relatifs au bien au cours des exercices (amortissement + entretien).

- **Amortissement dégressif à taux constant :** Selon la méthode de l'amortissement dégressif à taux constant, le pourcentage d'amortissement à utiliser reste constant dans le temps. Avec cette méthode, nous n'avons pas à déduire la valeur résiduelle du coût d'acquisition pour calculer la charge d'amortissement de l'exercice. Le taux d'amortissement est appliqué à la valeur nette du bien lors de chaque exercice plutôt qu'au montant amortissable du bien. On doit amortir jusqu'à l'atteinte de la valeur résiduelle.
- Formule pour trouver le taux d'amortissement à utiliser :

Origine de la formule : $\text{Valeur résiduelle} = \text{Coût} (1-r)^n$

$$\frac{\text{Valeur résiduelle}}{\text{Coût}} = (1-r)^n$$

$$\sqrt[n]{\frac{\text{Valeur résiduelle}}{\text{Coût}}} = (1-r)$$

$$1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Valeur résiduelle}}{\text{Coût}}} = r$$

Notons que si la valeur résiduelle est nulle, il faut utiliser « 1 » à titre de numérateur puisque la valeur « 0 » rend le calcul impossible.

▪ **Amortissement proportionnel à ordre numérique inversé des années :**

$$\left[\text{Coût - Valeur résiduelle} \right] \times \frac{\text{Nombre des exercices non écoulés plus l'exercice en cours}}{\text{Addition des nombres représentant les exercices de vie utile}}$$

Ainsi, le numérateur décroît à chaque année et le dénominateur demeure constant.

Pour une vie utile de plusieurs années, l'addition du nombre de chaque exercice peut s'avérer longue. On arrivera au même résultat en utilisant la formule suivante :

$$\frac{n(n+1)}{2} = \text{Dénominateur à utiliser dans la méthode de l'amortissement à ordre numérique inversé des années}$$

où n = période d'amortissement.

La méthode de l'amortissement proportionnel à ordre numérique inversé des années renferme une particularité importante. Lorsqu'un bien est acquis en cours d'exercice, la charge d'amortissement du premier exercice doit correspondre au prorata du nombre de mois où ce bien a été en état de servir, tout comme pour la méthode de l'amortissement linéaire et la méthode de l'amortissement dégressif. Néanmoins, contrairement à ces dernières méthodes, il faudra que chaque charge d'amortissement annuel soit comptabilisée en entier. Une portion de la première charge annuelle est comptabilisée dans l'exercice où a lieu l'acquisition du bien, en fonction du prorata de mois que le bien a été en état de servir. L'autre portion de cette première charge annuelle doit être comptabilisée au cours du deuxième exercice. Le prorata de mois non pris en compte dans le deuxième exercice doit être appliqué au calcul de la deuxième charge annuelle.

Le total du prorata du premier calcul et le prorata du deuxième calcul constitue la charge d'amortissement du deuxième exercice. Chaque exercice de vie utile du bien se voit attribuer le même traitement. Il faut donc tenir compte du prorata de mois qu'on a appliqué au premier exercice à chaque nouveau calcul d'amortissement.

L'amortissement fonctionnel : L'amortissement fonctionnel est aussi appelé l'amortissement proportionnel à l'utilisation. Cette méthode reflète l'amoindrissement de la capacité de service d'un bien en fonction de son rendement ou de son utilisation par l'entité plutôt qu'en fonction du temps.

La durée de vie utile est exprimée en termes d'unités d'œuvre : unités de production ou unités similaires. Il est souvent préférable d'utiliser les unités produites à titre d'unités d'œuvre puisque celles-ci génèrent habituellement une meilleure répartition des coûts.

- **Avantage :** Il y a un bon rapprochement des produits et des charges lorsque les bénéfices dépendent d'une production fluctuante.
- **Inconvénient :** Il est parfois difficile d'estimer le nombre d'unités de production. Dans ce cas, il serait plus simple d'établir la charge d'amortissement en fonction du temps.
- **Formule :**

$$\left[\text{Coût - Valeur résiduelle} \right] \times \frac{\text{Unités de production de l'exercice}}{\text{Total des unités de production de la durée de vie utile du bien}}$$

L'estimation des unités de production de la durée de vie utile du bien doit souvent être révisée. Il s'agit d'un changement d'estimation comptable. On doit modifier la charge d'amortissement d'une façon prospective, de cette façon :

$$\left[\begin{array}{l} \text{Solde non amorti} \\ \text{du coût} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Valeur} \\ \text{résiduelle} \end{array} \right] \times \frac{\text{Unités de production de l'exercice}}{\text{Total révisé des unités de production de la durée de vie utile restante du bien (y compris l'exercice en cours).}}$$

Exemple : Pour honorer un contrat portant sur la fourniture de 100 000 pièces sur trois ans, une entreprise a mis au point une machine étroitement spécialisée dont le coût de production est de 80 000 DT. L'échéancier de livraison des pièces a été fixé ainsi, en accord avec le client :

- 1 ^{ère} année	:	20 000	
- 2 ^{ème} année	:	30 000	
- 3 ^{ème} année	:	50 000	
			100 000

La machine sera mise au rebut à l'issue de la période de fabrication.

Plutôt que d'amortir cet actif linéairement ou dégressivement sur trois ans, méthodes qui ne traduiraient pas le rythme réel de dépréciation, il semble préférable de baser l'amortissement sur les quantités produites, à savoir :

- 1 ^{ère} année	:	80 000 x 20 000 / 100 000	=	16 000
- 2 ^{ème} année	:	80 000 x 30 000 / 100 000	=	24 000
- 3 ^{ème} année	:	80 000 x 50 000 / 100 000	=	40 000
				80 000

Dépréciation et indemnités liées à la dépréciation

Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, une entité applique la norme IAS 36, *Dépréciation d'actifs*. Cette norme explique comment une entité revoit la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

Les indemnités reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées doivent être incluses dans le compte de résultat **lorsqu'elles deviennent exigibles**.

Les dépréciations ou pertes d'immobilisations corporelles, les demandes de règlement ou le paiement d'indemnités liées provenant de tiers, et tout achat ou construction ultérieurs d'actifs de remplacement sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés séparément de la façon suivante :

- les dépréciations d'immobilisations corporelles sont comptabilisées selon IAS 36 ;
- la décomptabilisation d'immobilisations corporelles mises hors service ou sorties est déterminée selon IAS 16 ;
- les indemnités reçues de tiers relativement à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées sont incluses dans le compte de résultat lorsqu'elles deviennent exigibles ; et
- le coût des immobilisations corporelles restaurées, acquises ou construites au titre de remplacement est déterminé selon IAS 16.

Selon la norme NC 05 :

La valeur nette comptable d'une immobilisation corporelle doit être comparée régulièrement à sa valeur recouvrable afin de s'assurer qu'elle n'en est pas supérieure.

La valeur recouvrable est le montant que l'entreprise compte tirer de l'usage futur de l'immobilisation corporelle, y compris sa valeur résiduelle de cession. Pour un actif encore en usage, la valeur recouvrable est déterminée **en actualisant** les flux de trésorerie (cash-flows) liés à ce bien :

$$VA = \frac{CF_1}{(1+t)} + \frac{CF_2}{(1+t)^2} + \dots + \frac{CF_n}{(1+t)^n} + \frac{VR}{(1+t)^n}$$

Pour une immobilisation corporelle retirée du service actif (à céder), la valeur recouvrable est sa valeur de réalisation nette.

Lorsque la valeur recouvrable est inférieure à la valeur nette comptable, une provision pour dépréciation est constatée (pour ramener la valeur nette comptable au montant recouvrable). Une réduction de valeur est opérée lorsque la moins-value est irréversible (de manière définitive).

Les plus-values latentes ne sont pas comptabilisées (par prudence).

L'analyse du montant recouvrable de l'immobilisation et la comptabilisation, le cas échéant, d'une provision pour dépréciation ou d'une réduction de valeur doivent être effectuées sur une base individuelle ou sur la base d'un groupe d'actifs similaires.

Lorsque le montant recouvrable d'un groupe d'immobilisations ne peut être déterminé de façon distincte (lorsque, par exemple, toutes les immobilisations corporelles d'une usine ont une même utilisation), la valeur au bilan de chacune des immobilisations concernées est réduite proportionnellement à la baisse du montant recouvrable **du plus petit groupe** d'immobilisations pour lequel il est possible de faire une telle évaluation.

2. Modèle de la réévaluation

Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle **dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable** doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir **sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures**. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture.

Remarque : Une réévaluation périodique des immobilisations corporelles est permise en IFRS, ce qui n'est pas le cas dans le système comptable des entreprises en Tunisie qui n'a retenu que le modèle du coût.

Conditions de la réévaluation

La réévaluation consiste à substituer à la valeur nette comptable du bien sa juste valeur, c'est-à-dire généralement sa valeur de marché.

Pour les terrains et constructions, celle-ci est normalement déterminée par des experts qualifiés.

Pour les actifs étroitement spécialisés qui ne font pas l'objet de transactions régulières, la juste valeur peut être estimée à partir du coût de remplacement ou de la rentabilité de l'actif.

L'évaluation s'effectue en principe sur la base de l'utilisation actuelle du bien. Toutefois, si un changement est attendu, ce sont les nouvelles conditions d'utilisation qu'il faut prendre en compte. Ainsi, un hôtel destiné à être transformé en un immeuble de bureaux ne doit pas être évalué en fonction de paramètres hôteliers mais du prix du m² de bureaux et du coût de la transformation.

Un actif ne peut être réévalué isolément. **La réévaluation doit s'appliquer à l'ensemble des biens de même catégorie**, c'est-à-dire à tous les actifs de nature et utilisation identiques. Les terrains, les constructions, les machines, les bureaux, les avions, les véhicules à moteur, le matériel de bureaux constituent autant de catégories d'actifs différentes pouvant être réévaluées indépendamment les unes des autres.

Tous les biens d'une même catégorie doivent en principe être réévalués simultanément afin d'éviter une trop grande hétérogénéité dans l'évaluation d'une même rubrique. Une réévaluation à tour de rôle est cependant permise à condition qu'elle soit menée à bien rapidement.

Il n'est pas nécessaire de renouveler les réévaluations chaque année. Celles-ci doivent cependant être pratiquées **avec une régularité suffisante** pour que la valeur nette comptable des actifs à un moment donné ne s'écarte pas trop de la valeur qu'on obtiendrait par une réévaluation à cet instant.

L'IASB considère que pour des immobilisations non soumises à des fluctuations importantes de valeur, **une périodicité de 3 à 5 ans peut être suffisante**. Entre deux réévaluations, l'actif figure au bilan pour le montant résultant de la dernière réévaluation, diminué des amortissements pratiqués depuis cette date.

Comptabilisation de la réévaluation

L'écart de réévaluation (montant réévalué moins valeur nette comptable au coût historique à la date de la réévaluation) **doit être porté directement dans les capitaux propres sous une rubrique séparée**, de façon à ce que l'opération ne fasse apparaître aucun profit.

Si l'actif est amortissable, il est possible :

- soit de réévaluer simultanément le coût et les amortissements cumulés ;
- soit de ne réévaluer que la valeur nette comptable en déduisant les amortissements cumulés du coût de l'immobilisation.

Exemple - Une entreprise possède des bâtiments acquis pour 3 000 000 DT et amortis de 1 000 000 DT. Elle décide de les comptabiliser à leur valeur de marché, c'est-à-dire 7 000 000 DT.

L'opération consiste à augmenter la valeur nette comptable et les capitaux propres de 5 000 000 DT.

Avec le premier procédé, le coût de l'immobilisation et les amortissements cumulés seront réévalués par application d'un coefficient de 3,5 représentant le rapport entre la valeur réévaluée et la valeur nette comptable de l'actif.

$$7\,000\,000 / 2\,000\,000 = 3,5.$$

Les montants réévalués seront donc :

- Coût de l'immobilisation	: 3 000 000 x 3,5	=	10 500 000
- Amortissements cumulés	: 1 000 000 x 3,5	=	3 500 000
- Valeur nette comptable	:		7 000 000

D'où l'écriture suivante :

Constructions (B) [10 500 000 - 3 000 000]	7 500 000	
Amortissements cumulés constructions (B) [3 500 000 - 1 000 000]		2 500 000
Ecart de réévaluation (B)		5 000 000

Avec le second procédé, les amortissements cumulés seront d'abord imputés sur la valeur brute de l'immobilisation, qui sera ensuite réévaluée. D'où les écritures :

Amortissements cumulés constructions (B)	1 000 000	
Constructions (B)		1 000 000
Constructions (B)	5 000 000	
Ecart de réévaluation (B)		5 000 000

Si exceptionnellement la réévaluation aboutit à une diminution de la valeur de l'actif, celle-ci est immédiatement enregistrée en charges de l'exercice en cours.

Il convient également de tirer les conséquences fiscales de l'opération, conformément à la norme IAS 12 :

- 1^{er} cas : La plus-value de réévaluation est immédiatement imposable : l'impôt est enregistré en charges de l'exercice de la réévaluation ;
- 2^{ème} cas : La plus-value de réévaluation n'est pas immédiatement imposable : les impôts différés correspondants sont prélevés sur l'écart de réévaluation.

Exemple (suite) - Replaçons-nous dans l'hypothèse d'une plus-value de réévaluation de 5 000 000 DT et supposons que l'entreprise est soumise à un taux d'imposition de 30%.

- 1^{er} cas : La plus-value de réévaluation est immédiatement imposable :

Impôts sur les bénéfices (R) [5 000 000 x 30%] Impôts exigibles (B)	1 500 000	1 500 000
--	-----------	-----------

- 2^{ème} cas : La plus-value de réévaluation n'est pas immédiatement imposable :

Ecart de réévaluation (B) Impôts différés passifs (B)	1 500 000	1 500 000
--	-----------	-----------

Il peut sembler paradoxal de comptabiliser les impôts différés alors que la plus-value de réévaluation n'est pas imposable. Il faut comprendre que réévaluer une immobilisation revient à considérer que celle-ci dégagera des résultats supérieurs à ceux initialement prévus. Il est donc normal de comptabiliser les impôts correspondants à ce supplément de rentabilité future.

Incidence sur les exercices ultérieurs

Toute révision en hausse de la valeur des actifs procure un accroissement de la base amortissable et donc une augmentation des amortissements futurs. Il en résulte une diminution des résultats des exercices suivants.

La norme IAS 16 permet (*cela ne semble pas être une obligation*) que soit virée chaque année dans les réserves de bénéfices une fraction de l'écart de réévaluation égale au supplément d'amortissement (après impôt) résultant de la réévaluation.

De la même façon, lorsque l'actif est cédé, l'écart de réévaluation résiduel peut (*cela ne semble pas être une obligation*) être viré dans les réserves de bénéfices.

Dans les deux cas, l'opération n'a pas d'incidence sur le bénéfice ou la perte de l'exercice car le virement s'effectue directement, c'est-à-dire sans passer par le compte de résultat.

Au fur et à mesure que la plus-value de réévaluation est consommée, c'est-à-dire amortie, les impôts différés initiaux sont transférés au compte de résultat, et ceci indépendamment du fait que l'entreprise choisisse ou non de virer une fraction de l'écart de réévaluation dans les réserves de bénéfices.

Exemple (suite) - Supposons que les bâtiments étaient amortis sur 50 ans et que leur durée d'utilisation résiduelle à la date de la réévaluation est estimée à 35 ans.

L'amortissement de chacun des exercices postérieurs à la réévaluation sera de :
 $7\,000\,000 / 35 = 200\,000$ DT.

Si ces actifs n'avaient pas été réévalués, il ne serait que de $3\,000\,000 / 50 = 60\,000$ DT.

La différence (après impôt) pourra chaque année être virée dans les réserves de bénéfices par l'écriture suivante :

Ecart de réévaluation (B) [140 000 x 70%] Réserves de bénéfices (B)	98 000	98 000
--	--------	--------

Il faudra également virer dans le compte de résultat les impôts différés correspondants :

Impôts différés passifs (B) [1 500 000 / 35] Impôts sur les bénéfices (R)	42 857	42 857
--	--------	--------

Supposons que 8 ans après la réévaluation, les bâtiments sont cédés pour 6 000 000 DT.

Leur valeur comptable à cette date s'élève à $7\,000\,000 - (200\,000 \times 8) = 5\,400\,000$ DT.

Le montant résiduel de l'écart de réévaluation est de $3\,500\,000 - (98\,000 \times 8) = 2\,716\,000$ DT, et celui des impôts différés de $1\,500\,000 - (42\,857 \times 8) = 1\,157\,144$ DT.

La cession sera comptabilisée ainsi (en supposant que les amortissements cumulés ont été déduits du coût des actifs au moment de la réévaluation) :

Banque (B) Produits de cessions d'immobilisations (R)	6 000 000	6 000 000
Amortissements cumulés des constructions (B) [200 000 x 8] Valeur comptable des immobilisations cédées (R) Constructions (B)	1 600 000 5 400 000	7 000 000
Ecart de réévaluation (B) Réserves de bénéfices (B)	2 716 000	2 716 000
Impôts différés passifs (B) Impôts sur les bénéfices (R)	1 157 144	1 157 144

DECOMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

La valeur comptable d'une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée :

- lors de sa sortie ; ou
- lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle sera inclus dans le résultat lors de la décomptabilisation de l'élément (sauf si la norme IAS 17, *Contrats de location*, impose un traitement différent en cas de cession-bail). **Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires** (revenus).

Si une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût de remplacement d'une partie de celle-ci, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée, que cette dernière ait ou non été amortie séparément. S'il n'est pas praticable pour une entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce que le coût de la partie remplacée était au moment de son acquisition ou de sa construction.

Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle doit être déterminé comme la différence entre le **produit net** de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'immobilisation corporelle.

La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'une immobilisation corporelle est initialement comptabilisée à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation corporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon la norme IAS 18, reflétant le rendement effectif de la créance.

Selon la norme NC 05 :

Une immobilisation corporelle doit être éliminée du bilan lors de sa sortie ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'entreprise n'attende plus d'avantages économiques futurs de sa sortie.

*Le profit ou la perte provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle doit être déterminé comme la différence entre le **produit net** de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'actif, et doit être comptabilisé(e) dans le compte de résultat.*

Lorsqu'une immobilisation corporelle est échangée contre un actif similaire (de même nature), le coût de l'actif acquis est égal à la valeur comptable de l'actif sorti et ne s'accompagne ni de gain ni de perte.

INFORMATIONS A FOURNIR

Les états financiers doivent indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles :

- a. les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable ;
- b. les modes d'amortissements utilisés ;
- c. les durées de vie ou les taux d'amortissements utilisés ;
- d. la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté au cumul des pertes de valeur) en début et en fin de période ;
- e. un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période faisant apparaître :
 - les entrées ;
 - les actifs classés en tant que détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé, classé en tant que détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres sorties ;
 - les acquisitions par voie de regroupements d'entreprises ;
 - les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations et des pertes de valeur comptabilisées ou reprises directement en capitaux propres selon IAS 36 ;

- les pertes de valeur comptabilisées dans le résultat selon IAS 36 ;
- les pertes de valeur faisant l'objet d'une reprise dans le résultat selon IAS 36 ;
- les amortissements ;
- les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers de la devise fonctionnelle en une devise de présentation différente, incluant la conversion d'une activité à l'étranger dans la devise de présentation de l'entité présentant les états financiers ; et
- autres variations.

Les états financiers doivent également indiquer :

- a. l'existence et les montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;
- b. le montant des dépenses comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle en cours de construction ;
- c. le montant des engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles ; et
- d. s'il n'est pas présenté séparément au compte de résultat, le montant des indemnités reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées qui sont incluses dans le compte de résultat.

Lorsque les immobilisations corporelles sont inscrites à leur montant réévalué, les informations suivantes doivent être fournies :

- a. la date d'entrée en vigueur de la réévaluation ;
- b. le recours ou non à un évaluateur indépendant ;
- c. les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des immobilisations corporelles ;
- d. la mesure dans laquelle les justes valeurs des immobilisations corporelles ont été soit déterminées par référence directe à des prix observables sur un marché actif ou dans des transactions récentes sur le marché dans des conditions de concurrence normale, soit estimées par d'autres techniques d'évaluation ;
- e. pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles réévaluées, la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si les actifs avaient été comptabilisés selon le modèle du coût ; et
- f. l'écart de réévaluation, en indiquant les variations de la période ainsi que toute restriction sur la distribution de cet écart aux actionnaires.

ETUDES DE CAS

Cas n°1

Données :

Le 1^{er} 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
	313 500

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	308 000

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^{er} 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 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 du terrain doit comporter (§ 14 de la norme NC 05) tous les coûts soit :

- 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 vocation	6 000

b. La valeur des matériaux récupérés devrait normalement venir en déduction du coût 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 avec une durée de vie limitée dans le temps).

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

Si l'entreprise ne réalise pas son projet, le permis de construire, s'il n'est pas renouvelé, n'est plus valide après 3 ans ; 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 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^{ème} 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 fait l'acquisition d'un robot à peinture qui a été construit spécialement pour sa chaîne de production. Elle émet cinq traites annuelles de 20 000 DT chacune, ne portant pas intérêt, à 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 :

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

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

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

Données :

Le 1^{er} 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 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
	Etat - impôt différé		33 687
	$200\,000 \times 1/40 \times 9/12 = 3\,750$ (charge d'exploitation)		
	$200\,000 \times 50\% - 3\,750 = 96\,250$ (charge hors exploitation)		

Engagement hors bilan (donné) :

$$- \text{Intérêts restant à courir} : 150\,000 - 76\,060 - 5\,705 = 68\,235$$

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^{er} 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 fin 1998, on peut considérer que le groupe d'immobilisations étudié sera utile jusqu'à fin 2003.

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

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

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.

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 les 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 présente 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 : $800\,000 (1 + 0,04)^{-20} = 365\,110$

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

ANNEXE 1 : COMPTABILISATION DES COÛTS DE DEMANTELEMENT, D'ENLEVEMENT ET DE REMISE EN ETAT DE SITE

Champ d'application

Le coût d'une immobilisation corporelle comprend :

- a. son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux.
- b. tout coût directement attribuable 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 par la direction.
- c. ***l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité encourt soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période*** (IAS 16 § 16).

La composante « c. » (l'estimation initiale...) est la contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site constatée au passif et constituée en application des dispositions de la norme IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

L'IASB a, par ailleurs, publié deux interprétations de l'IFRIC relatives à ce sujet :

- IFRIC 1, *Variations des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état des sites et similaires* ; et
- IFRIC 5, *Droits et intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au remboursement des coûts de démantèlement et de remise en état de site*.

L'obligation de constater un passif résulte de la loi, d'un règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité. Deux situations sont à distinguer selon que la dégradation relative à l'exploitation du site est immédiate ou progressive.

Distinction dégradation immédiate/dégradation progressive

La comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site à l'actif en contrepartie de la constatation de la provision au passif n'est requise qu'en cas de dégradation immédiate. En effet, ***dès la réalisation de l'installation, du fait même de la construction ou de la mise en service, l'obligation existe et la sortie de ressources est inéluctable, quel que soit le niveau d'exploitation de l'installation ou du site concerné.***

Cette obligation peut également avoir pour fait générateur un changement de réglementation ou un changement de politique de l'entreprise (obligation implicite), qui crée une obligation de démantèlement postérieurement à la date de mise en service de l'installation, cette obligation n'étant pas liée au niveau de production des stocks ni au niveau d'exploitation du site.

En revanche, ***en cas de dégradation progressive***, constatée au fur et à mesure de l'exploitation, ***un passif doit être constaté à hauteur du montant des travaux de remise en état correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice.***

Dans ce cas, il n'y a pas lieu de comptabiliser une contrepartie à l'actif immobilisé (par exemple remise en état de carrières...). Les dotations annuelles aux provisions peuvent cependant être incorporées au coût de production des stocks ou constatées en charges selon le cas.

Dans certaines situations, il peut être nécessaire de distinguer pour une même installation l'obligation résultant d'une dégradation immédiate de celle résultant d'une dégradation progressive.

Les éléments du coût d'acquisition ou de production d'une immobilisation corporelle représentatifs des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site représentent la contrepartie des provisions constituées selon les dispositions de la norme IAS 37, dès lors que ces provisions sont destinées à couvrir des obligations de dégradation immédiate ; il peut s'agir par exemple des opérations suivantes, sans que cette liste soit exhaustive :

- Le démantèlement touche les grandes installations de type centrale nucléaire, plate-forme pétrolière et plus généralement toutes les constructions qui entraînent une dégradation immédiate ;
- L'enlèvement concerne l'enlèvement des éléments démantelés et des déchets pollués ou non ;
- La remise en état de site vise à redonner au site son aspect initial ou un aspect naturel, sur un sol dépollué ou décontaminé selon le cas.

Selon les situations, l'expression « démantèlement » peut recouvrir également les opérations de décontamination du terrain et d'enlèvement ainsi que la remise en état du site qui peuvent être réalisées de manière échelonnée dans le temps ou non.

La distinction dégradation immédiate ou dégradation progressive est essentielle, et requiert une analyse au cas par cas des obligations concernées.

- La comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site à l'actif en contrepartie de la constatation de la provision au passif n'est requise qu'en cas de dégradation immédiate.
- En cas de dégradation progressive, constatée au fur et à mesure de l'exploitation, un passif doit être constaté à hauteur du montant des travaux de remise en état correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de la période. Dans ce cas, il n'y a pas lieu de comptabiliser une contrepartie à l'actif immobilisé (par exemple remise en état de carrières ...).

Pour les opérations de démantèlement des centrales nucléaires, plates-formes pétrolières, la dégradation immédiate issue de la réglementation est claire. Dans d'autres situations, ce sera une question de fait qu'il conviendra d'analyser au cas par cas.

Dans certaines situations, les obligations, qui incombent à une entreprise, peuvent inclure, pour une même installation industrielle, une composante dégradation immédiate et une composante dégradation progressive.

Conditions de comptabilisation d'une provision

La comptabilisation d'une provision pour démantèlement, enlèvement, ou remise en état de site suppose la réunion des trois conditions suivantes :

- existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la clôture ;
- sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes et sans contrepartie au moins équivalente attendue ;
- possibilité d'estimation avec une fiabilité suffisante.

a. Existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la clôture

- *Dégradation immédiate*

En cas de dégradation immédiate et dans les situations visées de démantèlement, enlèvement et remise en état de site, **l'obligation existe dès la construction ou la mise en service de l'installation ou dès l'acquisition**. Il peut exister également des cas d'obligations contractuelles mises à la charge de l'entreprise au titre des immobilisations corporelles construites sur le sol d'autrui, dans le cadre de contrats de location par exemple.

En cas de changement de réglementation, l'obligation nouvelle doit être prise en compte dès qu'elle répond aux conditions de comptabilisation, de manière prospective, c'est-à-dire que la provision est évaluée à la date de naissance de la nouvelle obligation et est comptabilisée en contrepartie de cette provision à l'actif pour le même montant. **Le complément de coût ainsi comptabilisé est amorti de manière prospective.**

- *Dégradation progressive*

En cas de nouvelle réglementation modifiant l'obligation au titre d'une dégradation progressive, la provision est estimée ou réestimée en tenant compte de l'impact de la nouvelle réglementation sur les travaux de remise en état. La reconnaissance de ce changement est constatée immédiatement en résultat au titre des dégradations passées (par exemple au titre des déchets produits dans le passé et pour lesquels le retraitement intervient à une date ultérieure), et progressivement pour les dégradations futures (au fur et à mesure de la dotation à la provision pour dégradation progressive).

b. Sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes et sans contrepartie au moins équivalente attendue

La sortie de ressources correspond aux coûts qui devront être engagés pour éteindre l'obligation de l'entreprise envers les tiers ; i.e. procéder effectivement aux opérations de démantèlement, enlèvement et remise en état du site concerné.

c. Possibilité d'estimation avec une fiabilité suffisante

La provision doit être évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation.

Les estimations peuvent s'avérer difficiles quand les obligations de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état de site portent sur des actifs dont la durée de vie ne peut être déterminée, comme pour un terrain par exemple, ou dont l'utilisation future n'est pas connue (terrain laissé en l'état ou susceptible de devenir un terrain à bâtir, par exemple).

Aucune provision ne sera comptabilisée dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante. Ainsi, l'obligation constitue un passif éventuel au sens de la norme IAS 37.

Evaluation

Evaluation initiale

Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué ... de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue.

Ainsi, à la date de comptabilisation initiale, le coût d'acquisition comprend un coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site, évalué dans les mêmes conditions que le passif dont il est la contrepartie : *Les provisions sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.*

Il convient de retenir la meilleure estimation de la sortie de ressources attendue au titre du démantèlement, de l'enlèvement et de la remise en état de site, prenant en compte l'ensemble des obligations incombant à l'entité à cette date en application des dispositions suivantes :

- *Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.*
- *Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation doivent être pris en compte dans l'estimation de la provision lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront.*
- *Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.*

Ainsi, l'actif enregistré en contrepartie de la provision pour démantèlement, enlèvement et remise en état, est évalué de la même façon que le passif et comprend les coûts directement nécessaires à l'extinction de l'obligation. Il en sera ainsi, par exemple des coûts directement attribuables aux opérations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site proprement dites qu'elles soient réalisées par l'entreprise elle-même ou par des prestataires externes, y compris les études préalables d'estimation de faisabilité et préparation.

Le choix des méthodes de démantèlement ou de remise en état de site aura une incidence sur l'évaluation de la provision. Lorsque plusieurs méthodes sont possibles, l'entité doit retenir l'estimation résultant du scénario le plus probable.

De manière générale, les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des coûts nécessaires à l'extinction de l'obligation (évolution attendue de la technologie ou des coûts) doivent être pris en compte dans l'estimation des provisions lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront. L'effet d'une nouvelle législation possible est pris en compte dans l'évaluation de l'obligation existante lorsque des indices objectifs suffisants existent qu'une promulgation de cette législation est quasiment certaine.

En cas de révision postérieure du montant estimé, le changement est pris en compte de manière prospective.

Evaluation brute hors remboursements attendus

En application du principe de non-compensation des actifs et des passifs, lorsqu'un tiers s'est engagé à rembourser tout ou partie des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation, le montant de la provision ne peut pas être compensé avec le montant d'un remboursement attendu. La provision traduisant l'obligation doit être comptabilisée en totalité au passif et une créance est comptabilisée distinctement à l'actif, si et seulement si, il est quasiment certain que l'entité sera remboursée de ses dépenses. Le montant de la créance ne peut excéder le montant de la provision.

Les modalités de comptabilisation en cas de prise en charge totale ou partielle des coûts de démantèlement ou de remise en état par un tiers sont détaillées ci-après.

Actualisation

Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation.

Il en résulte qu'en raison de l'échéance de décaissements de ressources qui peut être à long terme, les provisions pour démantèlement, enlèvement et remise en état de site doivent être actualisées.

a. Détermination du taux d'actualisation

Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Le taux d'actualisation ne doit pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

A la date de première comptabilisation, la durée de référence du taux est celle correspondant aux dates auxquelles les décaissements auront lieu, c'est à dire celle qui sépare, selon les cas, la date de construction ou de mise en service de l'actif, des opérations de démantèlement, enlèvement et de remise en état (en plusieurs phases éventuellement).

Ainsi, pour une installation dont le démantèlement est prévu au cours de la période 2050- 2060, la durée de référence sera de 45-55 ans à compter de 2005. La prise en compte de cette durée particulièrement longue pose difficulté dans la mesure où il n'y a pas sur le marché d'instruments financiers avec de telles maturités.

Les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent sont effectuées par rapport à un taux sans risque de type obligations d'Etat. Les risques inhérents au passif, sont soit inclus dans le taux, soit pris en compte pour estimer le montant des décaissements futurs, par exemple en probabilisant différents scénarios de prix et/ou d'échéanciers de décaissement.

Obligation de réappréciation annuelle des taux : Selon le § 47 de la norme IAS 37, les taux d'actualisation devant refléter les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps et des risques spécifiques à ce passif, ***il est nécessaire de procéder à un examen périodique des taux utilisés.***

Ces variations peuvent avoir des conséquences importantes sur l'évaluation de la provision et, par symétrie, sur le montant de l'actif de contrepartie (voir ci-dessous), ainsi qu'en termes de charges d'amortissement et d'actualisation (si la provision a été actualisée).

b. Détermination des décaissements futurs

Les montants des décaissements tels qu'ils auront lieu au terme de l'utilisation ou de la durée de vie de l'actif seront fonction de :

- l'évolution de la législation sur les démantèlements et les remises en état de site,
- l'évolution de la technologie et des techniques employées, des coûts de la main-d'œuvre et des matières utilisées,
- du délai estimé après la date de fin d'utilisation de l'immobilisation corporelle pour effectuer les opérations effectives de démantèlement.

En cas d'actualisation, les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site pris en compte dans l'évaluation de la provision sont ceux estimés aux dates de décaissement prévues et aux conditions économiques à cette même date. De ce fait, il est nécessaire d'estimer les évolutions de coûts, entre les coûts tels qu'ils peuvent être actuellement déterminés et les coûts aux dates de décaissement s'agissant d'obligations à long terme. Cette estimation nécessitera le plus souvent de prendre une hypothèse d'évolution des coûts (taux d'inflation à long terme par exemple).

Changements d'estimation

La variation du montant estimé du passif relatif au démantèlement, à l'enlèvement ou à la remise en état de site a pour contrepartie la modification du montant de l'actif concerné (montant de l'actif immobilisé y compris les éléments du coût représentatifs des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état).

Les variations de l'évaluation d'un passif existant relatif au démantèlement ou à la remise en état de site qui résultent :

- des variations de l'échéancier (si la provision est évaluée sur une base actualisée) ou,
- des variations du montant estimé de ressources nécessaires pour éteindre l'obligation à la date de décaissement (y compris les effets d'un changement d'estimation de l'augmentation des prix si la provision est évaluée sur une base actualisée) ou,
- d'une variation de taux d'actualisation (si la provision est évaluée sur une base actualisée),

doivent être ajoutées ou déduites du coût de l'actif concerné (i.e. actif sous-jacent et actif de démantèlement) dans la période où intervient le changement d'estimation.

Si l'ajustement conduit à une augmentation de la valeur nette comptable de l'actif concerné, cela peut constituer un indice de perte de valeur, devant donner lieu à la réalisation d'un test de dépréciation. Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable, l'entité doit constater une dépréciation (perte de valeur).

Le montant amortissable de l'actif ainsi modifié (à la hausse ou à la baisse) est amorti de manière prospective en fonction de sa durée d'utilisation. Par conséquent, une fois que l'actif correspondant a atteint le terme de son utilisation, toutes les variations ultérieures du passif doivent être comptabilisées en résultat au fur et à mesure qu'elles se produisent.

Si l'ajustement conduit à une diminution de la valeur nette comptable de l'actif concerné, le montant éventuellement déduit du coût total de l'actif, y compris de l'actif de démantèlement ne doit pas excéder sa valeur nette comptable. Cette reprise de provision, analysée comme une dépréciation, doit être imputée en priorité sur l'actif de démantèlement et pour le coût résiduel sur l'actif sous-jacent. Cette dépréciation réduit d'autant le montant amortissable sur la durée restant à courir. Si une diminution du passif excède la valeur nette comptable de l'actif total, l'excédent doit être immédiatement comptabilisé en résultat.

Les variations de la provision venant en déduction du coût de l'actif ne doivent pas excéder sa valeur comptable totale (immobilisation corporelle incluant les éléments de coûts représentatifs de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état).

Cette situation est évoquée comme risquant d'intervenir plus fréquemment dans les dernières années de la période d'utilisation des biens.

Ce phénomène est réversible car les facteurs ayant provoqué la réduction du passif peuvent s'inverser, et avoir pour effet inverse d'augmenter le coût de l'immobilisation corporelle concernée.

Selon IFRIC 1, la reprise de provision s'impute sur l'élément du coût d'acquisition représentatif du coût de démantèlement puis sur l'actif sous-jacent ; en effet, le coût de démantèlement n'est pas un composant à part entière mais bien un élément du coût. La valeur nette comptable de l'actif ainsi diminuée constitue la nouvelle valeur amortissable.

Evaluation ultérieure – Amortissements

Les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode (linéaire en général). Toutefois, quand l'actif sous-jacent est amorti selon le mode des unités de production, ce dernier peut être retenu pour l'actif de démantèlement.

Modalités de comptabilisation en cas de prise en charge totale ou partielle des coûts de démantèlement ou de remise en état de site par un tiers

Les coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état de site peuvent, dans certaines situations, être pris totalement ou partiellement en charge par un tiers (par exemple un client), sans que l'entité soit dégagée même partiellement de son obligation légale, contractuelle ou implicite de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état. L'entité titulaire de l'obligation comptabilise la totalité du passif de démantèlement et constate un actif de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état à concurrence de la quote-part de démantèlement qui lui incombe.

La différence, i.e. la quote-part des coûts de démantèlement prise en charge par un tiers, sera constatée sous forme de créance à l'actif. Cette dernière sera comptabilisée selon les modalités du contrat, quand le remboursement de la part du tiers est certain dans son principe et dans son montant.

Cette créance doit être actualisée dès lors que l'effet de l'actualisation est significatif et que l'actualisation du passif sera rendue obligatoire ou est déjà appliquée.

Concernant l'incidence au niveau du compte de résultat :

- la charge d'amortissement porte sur la quote-part de démantèlement restant à la charge de l'entité et comptabilisée comme un élément du coût de l'actif concerné ;
- la charge financière de désactualisation porte sur la totalité du passif comptabilisé ;
- les produits financiers générés par la créance du fait de son actualisation sont enregistrés en résultat (financier).

Prise en compte des coûts par un fonds de gestion dédié ou par une assurance

IFRIC 5 définit et précise les conditions de comptabilisation des contributions et des remboursements des fonds dédiés.

L'objet des fonds dédiés au démantèlement et à la remise en état de site, est de séparer (cantonner) les actifs destinés à financer pour partie ou en totalité les coûts de démantèlement. Les fonds peuvent être constitués par un seul ou plusieurs contributeurs.

Le droit d'accès de l'entreprise « contributrice » aux actifs du fonds est limité. Elle ne peut pas bénéficier de la distribution du surplus éventuel constaté après remboursement du coût de démantèlement.

L'entreprise contributrice doit comptabiliser l'intégralité de son obligation au passif et comptabiliser séparément sa participation dans le fonds.

L'entreprise contributrice doit comptabiliser le droit de recevoir le remboursement du fonds évalué au plus bas :

- du montant de l'obligation de démantèlement comptabilisée ; et
- de la part de l'entreprise contributrice de la juste valeur des actifs nets du fonds attribuable à ses membres.

Les variations de la valeur comptable du droit à recevoir un remboursement, autres que les contributions versées au fonds et les paiements en provenance du fonds, doivent être comptabilisées en résultat de la période au cours de laquelle ces variations surviennent.

Présentation au bilan et au compte de résultat et Informations à fournir

Bilan

Les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site sont présentés avec les coûts d'acquisition ou de production des actifs sous-jacents. La créance pour remboursement des coûts de démantèlement par un tiers le cas échéant, est présentée séparément.

Compte de résultat

La charge de désactualisation correspond à la prise en compte de l'actualisation sur le passif de démantèlement au titre de la période écoulée. La désactualisation est comptabilisée en charges financières et non en dotation aux provisions.

Le produit, lié le cas échéant à l'actualisation de la créance pour remboursement des coûts par un tiers est enregistré en produits financiers.

Informations à fournir

Voir § 84 et suivants de la norme IAS 37.

Mesures de première application

Les changements résultant de la première application des dispositions des normes IAS 16 et IAS 37 et des IFRIC n°1 et n°2 sont traités de manière rétrospective en application des dispositions de la norme IFRS 1, *Première adoption des IFRS*.

L'effet après impôt de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Il conviendrait donc en principe, pour déterminer l'élément du coût de l'immobilisation corporelle représentatif des coûts de démantèlement, enlèvement et de remise en état :

- d'estimer le coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état, tel qu'il aurait été évalué à la date de construction ou de mise en service de l'installation, sur la base des estimations de coûts à cette date, des échéanciers prévus à cette date entre la date de construction ou de mise en service et les dates de décaissements prévus, et du taux d'actualisation à cette date ;
- de tenir compte depuis la date de construction ou de mise en service de toutes les variations de valeur du passif de démantèlement, liées à la réestimation des coûts, du taux d'inflation, du taux d'actualisation et des échéanciers prévus, venant en correction du coût de l'immobilisation corporelle.

Toutefois, IFRS 1 prévoit une exemption à cette méthode de reconstitution du coût, consistant à appliquer à la date de transition, le taux d'actualisation moyen pour la période entre la date de construction ou de mise en service et la date de transition, ainsi que la dernière durée d'amortissement connue de l'immobilisation corporelle pour calculer la valeur nette de l'actif de démantèlement à la date de première application.

L'interprétation IFRIC 1 impose que des changements spécifiés dans un passif relatif au démantèlement, à la remise en état ou un passif similaire soient ajoutés ou déduits du coût de l'actif auquel il correspond ; le montant amortissable ajusté de l'actif est ensuite amorti prospectivement au cours de sa durée d'utilité restant à courir.

Un premier adoptant n'est pas tenu de se conformer à ces dispositions concernant les variations de tels passifs qui se sont produits avant la date de transition aux IFRS.

Si un premier adoptant applique cette exemption, il doit :

- a. évaluer le passif à la date de transition aux IFRS selon la norme IAS 37 ;
- b. dans la mesure où le passif entre dans le champ d'application de l'interprétation IFRIC 1, estimer le montant qui aurait été inclus dans le coût de l'actif correspondant lorsque le passif s'est produit pour la première fois, en actualisant le passif à cette date en utilisant la meilleure estimation du (des) taux d'actualisation historiques ajustés pour tenir compte du risque qui se seraient appliqués à ce passif dans l'intervalle ; et
- c. calculer l'amortissement cumulé sur ce montant à la date de transition aux IFRS, sur la base de l'estimation actuelle de la durée d'utilité de l'actif, en appliquant la méthode d'amortissement adoptée par l'entité.