

NORMES COMPTABLES

IMMOBILISATIONS CORPORELLES (NCT 05 & IAS 16)

I - INTRODUCTION

- ⊙ Généralement, les immobilisations corporelles représentent l'une des rubriques d'actifs les plus importantes d'une entreprise, et concernent la majeure partie des investissements productifs. Les utilisateurs des états financiers ont besoin d'informations sur l'investissement de l'entreprise 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 de pertes de valeur correspondantes.

- ⊙ 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 :
- ⊙ aux immobilisations corporelles classifiées comme détenues en vue de la vente selon IFRS 5, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées ;
 - a. aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (voir IAS 41, Agriculture) ; ou
 - b. aux droits sur des minéraux et des réserves minérales tels que pétrole, gaz naturel et autres ressources minérales non renouvelables (objet de la future norme « Industries extractives »).

Toutefois, la norme IAS 16 s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les actifs cités en a. et b.

- ⊙ 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'entreprise doit le mesurer à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés.

- ⑨ 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 entreprise 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 :

- ③ 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 ;
- ③ les variations de juste valeur d'un immeuble de placement sont comptabilisées dans le compte de résultat ;
- si l'entreprise 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'entreprise évalue tous ses immeubles de placement, après leur comptabilisation initiale, en utilisant le traitement de référence de la norme IAS 16.

- ⑨ Le système comptable des entreprises en Tunisie ne comporte pas de normes traitant spécifiquement de la comptabilisation des actifs biologiques, des immeubles de placement ou même des contrats de location.

II – RECONNAISSANCE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

- ④ Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels:
 - a. qui sont détenus par une entreprise 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 bureau, etc.).

- ④ Une immobilisation corporelle doit être comptabilisée en tant qu'actif, conformément au cadre conceptuel, lorsque :
 - ③ il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise (les avantages et les risques associés à cet actif ont été transférés à l'entreprise) ;
 - ③ le coût de cet actif pour l'entreprise peut être évalué de façon fiable.

Le Cadre de l'IASB 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.

Les biens de faible valeur individuelle, tels que les moules, outils et matrices peuvent être regroupés par nature homogène et ensuite traités de manière globale.

Les pièces de rechange sont habituellement inscrites en stock et comptabilisées dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales (par exemple, les moteurs d'échange standard chez une entreprise de transport) et les pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entreprise 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.

- ④ 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'entreprise 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 et ses réacteurs doivent être traités comme des actifs amortissables distincts s'ils ont des durées d'utilité différentes.

- ⑨ Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou de protection de l'environnement. Tout en ne procurant pas directement à l'entreprise des avantages économiques futurs, elles peuvent se révéler nécessaires pour que cette dernière puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs. Lorsque c'est le cas, de telles immobilisations corporelles remplissent les conditions pour être comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entreprise d'obtenir des avantages économiques futurs des actifs liés supérieurs à ceux qu'elle aurait pu obtenir si ces immobilisations n'avaient pas été acquises. A titre d'exemple, une entreprise du secteur de la chimie peut acquérir des installations de manipulation de produits chimiques afin de se conformer aux dispositions environnementales sur la production et le stockage de tels produits ; les installations nouvelles sont comptabilisées en tant qu'actifs car, sans elles, l'entreprise n'est pas en mesure de fabriquer et de vendre ses produits chimiques. Cependant, les valeurs comptables de ces immobilisations de sécurité et de protection de l'environnement et des actifs liés sont examinées pour dépréciation conformément à IAS 36, Dépréciation d'actifs.
- ⑨ Une entité ne comptabilise pas, dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle, les coûts d'entretien courant (mais elle les comptabilise dans le résultat de la période au cours de laquelle ils sont encourus). Les coûts d'entretien courant renferment essentiellement des dépenses de main-d'œuvre et des consommables, et peuvent inclure des pièces de rechange ordinaires. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme la fonction de « réparation 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'un avion tels que les sièges et la cuisine au cours de la vie de l'appareil. Une entreprise 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 conformément aux dispositions de la norme IAS 16 applicables en la matière.

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 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.

III - NOMENCLATURE COMPTABLE (extraite de NCT 1)

22 : Immobilisations corporelles

221 : Terrains

2216 : Agencements et aménagements des terrains

222 : Constructions

2221 : Bâtiments

2225 : Installations générales, agencements et aménagements des constructions

2226 : Ouvrages d'infrastructure

2227 : Constructions sur sol d'autrui

223 : Installations techniques, matériel et outillage industriels

2231 : Installations techniques

2234 : Matériel industriel

2235 : Outillage industriel

2237 : Agencements et aménagements des installations techniques matériel et outillage industriels

224 : Matériel de transport

228 : Autres immobilisations corporelles

2281 : Installations générales, agencements et aménagements divers

2282 : Equipements de bureau

2286 : Emballages commerciaux

23 : Immobilisations en cours

232 : Immobilisations corporelles en cours

238 : Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

24 : Immobilisations à statut juridique particulier

681 : Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 282 :

Amortissements des immobilisations corporelles

284 : Amortissements des immobilisations à statut juridique particulier

143 : Amortissements dérogatoires

681 : Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles

292 : Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles

781 : Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles

781 : Reprises sur amortissements des immobilisations corporelles

637 : Réductions de valeur

636 : Charges nettes sur cessions d'immobilisations

736 : Produits nets sur cessions d'immobilisations

722 : Productions d'immobilisations corporelles

IV – EVALUATION INITIALE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

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

- ⑨ 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).

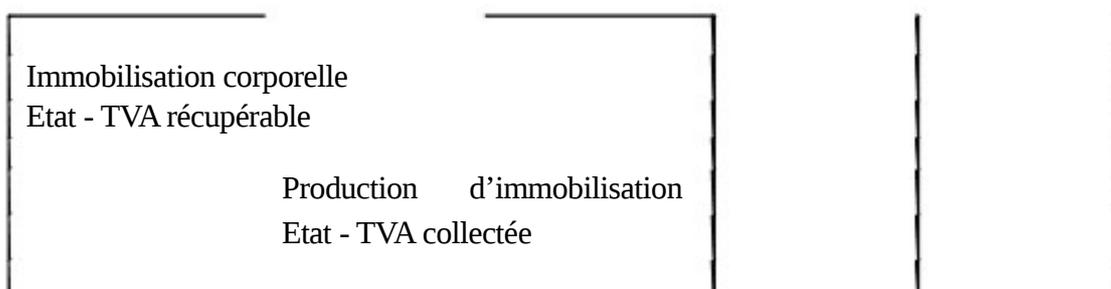
- ⑨ Exemples de coûts directement attribuables :
 - ③ les coûts des avantages du personnel résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle ;
 - ③ les frais de préparation du site ;
 - ③ les frais de livraison et de manutention initiaux ; ③
les frais d'installation et de montage ;
 - ③ 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
 - ③ les honoraires de professionnels (ingénieurs, architectes, ...).

- ⑨ Exemples de coûts exclus :
 - ③ les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
 - ③ les coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;
 - ③ les coûts d'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel) ; et
 - ③ les frais administratifs et autres frais généraux.

- ⑨ 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 :

- ③ 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 capacité ;
 - ③ les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet élément ; et
 - ③ les coûts de relocalisation ou de restructuration de tout ou partie des activités d'une entité.
- ⑨ 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 nécessaires pour permettre 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'entreprise 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 nécessaires pour permettre une exploitation de la manière prévue par la direction, les produits et charges liés aux opérations accessoires sont comptabilisés dans le résultat et inclus dans leurs classifications de produits et de charges respectifs.
- ⑨ Le coût d'un actif produit par une entreprise pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour un actif acquis. Si l'entreprise 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 NCT 4, Stocks). 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'entreprise pour elle-même ne sont pas inclus dans le coût de cet actif. La norme NCT 13, Charges d'emprunt, établit les critères de comptabilisation de la charge financière comme composante de la valeur comptable d'une immobilisation corporelle produite par l'entreprise 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) :



- ⊙ Lorsque le règlement de l'acquisition d'une immobilisation corporelle 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), son coût est le montant correspondant à un paiement comptant ; la différence entre ce montant 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 conformément aux dispositions de la norme NCT 13, Charges d'emprunt.

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 : $200\,000 + 330\,000 / (1,10) = 500\,000$ DT.

Ce montant représente le coût de l'immobilisation.

- ⊙ Lorsqu'une immobilisation corporelle est acquise par voie d'échange, le traitement est le suivant selon la norme NCT 5 :
- 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.
 - 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 entreprise 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.

Matériel industriel	18 000	
Amortissements du matériel de transport	40 000	
		50 000
Matériel de transport		
Gain sur cession d'immobilisation		8 000
[18 000 - 10 000]		

Selon la norme IAS 16 (applicable à partir du 1^{er} janvier 2005), 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. La discussion qui suit fait simplement référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elle s'applique aussi à tous les échanges décrits dans la phrase précédente. 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 donné en échange. Si l'élément acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif donné en échange.

Une entreprise détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant la mesure de la variation attendue de ses flux de trésorerie futurs du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale si :

- a. 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
- b. la valeur spécifique à l'entreprise de la partie de ses opérations affectée par l'échange change ; et
- c. la différence en (a) ou (b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer s'il existe ou non une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entreprise de la partie de ses opérations affectée par l'échange doit refléter les flux de trésorerie après impôt.

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

- ⊙ Le coût d'une immobilisation corporelle détenue par un preneur dans le cadre d'un contrat de location- financement est déterminé selon IAS 17, Contrats de location.
- ⊙ La valeur comptable des immobilisations corporelles peut être diminuée du montant des subventions publiques selon IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique. Toutefois, selon NCT 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 (NCT 15 § 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'entreprise 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 entreprise 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 IAS 21, SIC 11).

- ⑨ 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 revente de matériaux de démolition ou la vente 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 en cause.

- ⊙ 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 petite entreprise XYZ 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 :

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

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

$$\begin{aligned}
 \text{Stock} &= \frac{20\,000}{100\,000} \times 80\,000 = 16\,000 \\
 \text{Terrain} &= \frac{30\,000}{100\,000} \times 80\,000 = 24\,000 \\
 \text{Bâtiment} &= \frac{50\,000}{100\,000} \times 80\,000 = 40\,000
 \end{aligned}$$

V - EVALUATION ULTERIEURE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

- ⑨ Selon la norme IAS 16, une entreprise doit choisir pour méthode comptable :
- ③ soit le modèle du coût : Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être évaluée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ;
 - ③ soit le modèle de la réévaluation : Après sa comptabilisation initiale 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 et du cumul des 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. Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée. Lorsque la valeur comptable d'un actif est augmentée à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous la rubrique « écarts de réévaluation », ou comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une diminution précédemment comptabilisée en résultat à la suite d'une réévaluation négative (et non imputée sur la rubrique « écarts de réévaluation » dans la limite de son solde créditeur).

La norme NCT 5 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.

- ⑨ Amortissements :

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

Une entreprise 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 entreprise 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.

La dotation aux amortissements d'une période est en général comptabilisée dans le résultat. Il arrive toutefois que les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif soient absorbés dans la production d'autres actifs. Dans ce cas, la dotation aux amortissements fait partie du coût de l'autre actif et est incluse dans sa valeur comptable. A titre d'exemple, l'amortissement des installations de production est inclus dans les coûts de fabrication des stocks (voir IAS 2, Stocks). De même, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle comptabilisée conformément à IAS 38, Immobilisations incorporelles.

Selon la norme NCT 5, le montant amortissable d'une immobilisation corporelle doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité. Une dotation aux amortissements est constituée même si la valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable.

- a. Le montant amortissable d'une immobilisation corporelle correspond à son coût d'entrée, diminué de sa valeur résiduelle.

La valeur résiduelle est le montant net qu'une entreprise s'attend à obtenir d'un actif à la fin de sa durée d'utilité, après déduction des coûts de sortie attendus. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent non significative et, par conséquent, non prise en compte dans le calcul du montant amortissable.

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 (provision pour risques et charges).

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 appliquant la règle et 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.

③ 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.

③ 2^{ème} solution :

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

- b. La durée d'utilité est (a) soit la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser un actif (b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir d'un actif.

L'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation corporelle est une affaire de jugement basée sur l'expérience de l'entreprise avec des actifs similaires.

L'ensemble des facteurs suivants doit être pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif :

- ③ l'usage attendu de cet actif par l'entreprise (qui est évalué par référence à la capacité ou la production physique attendue de l'immobilisation corporelle) ;
- ③ l'usure physique attendue (qui dépend de facteurs opérationnels tels que les cadences d'utilisation de l'actif, le programme de maintenance de l'entreprise et les soins apportés à l'actif en dehors de sa période d'utilisation) ;
- ③ l'obsolescence technique (qui découle 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

- ③ les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif (telles que les dates d'expiration des contrats de location). La durée d'utilisation d'un actif par l'entreprise peut être inférieure à sa durée de vie économique. 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.

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.

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'entreprise 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.

Selon la norme IAS 16, le montant amortissable d'un actif doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité.

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 conformément à IAS 8, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.

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 répartitions 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 jusqu'à 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 1^{ère} 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 IFRS 5 ou à la date à laquelle cet actif est décomptabilisé. Par conséquent, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est inutilisé ou mis hors service, sauf s'il 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 d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entreprise. La politique de gestion des actifs d'une entreprise 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'entreprise pour des actifs similaires.

Si le coût d'un terrain inclut les coûts du démantèlement, de l'enlèvement et de la remise en état du site, cette partie de l'actif est amortie sur la durée des avantages obtenus en encourant 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.

- c. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel les avantages économiques futurs liés à l'immobilisation corporelle sont consommés par l'entreprise.

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 (conduisant à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif), le mode dégressif (conduisant à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif) et le mode des unités de production (qui donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif).

Le mode d'amortissement retenu est donc choisi sur la base des avantages économiques attendus de l'actif et est appliqué de façon constante d'un exercice à l'autre. Il doit être réexaminé périodiquement et, en cas de modification importante du rythme attendu des avantages économiques futurs, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter ce changement de rythme. Lorsqu'un tel changement de mode d'amortissement est nécessaire, il doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable et la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs doit être ajustée.

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.

③ **Avantage : Méthode simple.**

③ **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 ;
- Elle ne tient pas compte du fait que la productivité d'une immobilisation peut diminuer au fur et à mesure qu'elle vieillit.

③ **Formule :**

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

③ **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).

- ③ 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 à 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 : Valeur résiduelle = 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.

- ③ Amortissement proportionnel à ordre numérique inversé des années :

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

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.

- ③ Amortissement dégressif fiscal : Selon l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS, peuvent être amortis selon le système dégressif, lorsque leur durée normale d'utilisation est égale ou supérieure à cinq ans :
- le matériel informatique ;
 - le matériel agricole ;
 - les équipements et le matériel de production acquis neufs ou fabriqués par l'entreprise à compter du 1^{er} janvier 1999 à l'exclusion du mobilier et matériel de bureau et des moyens de transport.

L'annuité d'amortissement dégressif se calcule chaque année par application à la valeur résiduelle (ou valeur nette comptable à l'ouverture) du taux linéaire affecté d'un coefficient de 2,5. A la clôture de chaque exercice, lorsque l'annuité d'amortissement, déterminée selon le système dégressif, est inférieure à celle linéaire, l'amortissement à pratiquer correspond au quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années d'utilisation restant à courir à compter de la date d'ouverture dudit exercice.

L'amortissement doit porter sur les biens immobilisés, propriété de l'entreprise et soumis à dépréciation ; il se calcule à partir de la date d'acquisition ou de mise en service, si elle intervient ultérieurement, sur la base de leur prix de revient d'acquisition ou de fabrication.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux équipements, matériel et immeubles objet de contrats de leasing.

Par ailleurs, selon l'article 8 du code des incitations à l'investissement, les entreprises peuvent opter pour le régime de l'amortissement dégressif au titre du matériel et des équipements de production dont la durée d'utilisation dépasse sept années selon le mode d'amortissement linéaire prévu par le code de l'IRPP et de l'IS, à l'exclusion du mobilier et du matériel de bureau.

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'entreprise plutôt qu'en fonction du temps.

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

- ③ **Avantage** : Il y a un bon rapprochement des produits et des charges lorsque les bénéfices dépendent d'une production fluctuante.
- ③ **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.
- ③ **Formule** :

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

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

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

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	
			<u>100 000</u>

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
				<u>80 000</u>

d. Lorsque la dotation annuelle aux amortissements d'une immobilisation corporelle diffère de la déduction pour dépréciation autorisée par l'administration fiscale, ceci a pour résultat une différence entre la valeur comptable et l'assiette d'imposition de cette immobilisation corporelle. Par conséquent, un impôt différé devra alors être constaté en suivant les règles indiquées par la norme IAS 12.

⊙ Dépréciation :

a. Selon la norme NCT 5

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 (cashflows) 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.

B. Selon la norme IAS 16

Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, une entité applique IAS 36, Dépréciation d'actifs. Cette norme explique comment une entreprise 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.

IFRS 3, Regroupement d'entreprises, explique comment traiter une perte de valeur comptabilisée avant la fin de la première période annuelle comptable suivant un regroupement d'entreprises par acquisition.

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 :

- a. les dépréciations d'immobilisations corporelles sont comptabilisées selon IAS 36 ;
- b. la décomptabilisation d'immobilisations corporelles mises hors service ou sorties est déterminée selon la présente norme ;
- c. 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
- d. le coût des immobilisations corporelles restaurées, acquises ou construites au titre de remplacement est déterminé selon la présente norme.

VI. DECOMPTABILISATION

a. Selon la norme NCT 5

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'attend plus d'avantages économiques futurs de sa sortie.

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif, et doivent être comptabilisés en produits ou en charges 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.

b. Selon la norme IAS 16

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

- a. lors de sa sorties ; ou
- b. lorsque 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 IAS 17 impose un traitement différent en cas de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires (c'est-à-dire en revenus).

La sortie d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple, par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). Lors de la détermination de la date de sortie d'un élément, une entreprise applique les critères énoncés dans IAS 18, Produits des activités ordinaires, pour comptabiliser le revenu provenant de la vente de biens. IAS 17 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail.

Si une entreprise 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. Si l'entreprise n'est pas en mesure de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce qu'était le coût de la partie remplacée 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 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 IAS 18, reflétant le rendement effectif de la créance.

VII – INFORMATIONS A FOURNIR

- ⑨ 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 d'utilité ou les taux d'amortissements utilisés ;
 - d. la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
 - e. un rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice montrant :
 - ③ les entrées ;
 - ③ les sorties ;
 - ③ les acquisitions par voie de regroupements d'entreprises ;
 - ③ les pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat durant l'exercice selon la norme IAS 36 (s'il y a lieu) ;
 - ③ les pertes de valeur reprises dans le compte de résultat durant l'exercice selon la norme IAS 36 (s'il y a lieu) ;
 - ③ les amortissements ;
 - ③ les autres mouvements.

Aucune information comparative n'est imposée pour le rapprochement décrit au paragraphe (e) ci-dessus.

- ⑨ Les états financiers doivent également indiquer :
- a. l'existence et les montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;
 - b. la méthode comptable retenue pour les coûts estimés de remise en état du site des immobilisations corporelles ;
 - c. le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production ; et
 - d. le montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles.
- ⑨ Le choix du mode d'amortissement et l'estimation de la durée d'utilité des actifs sont affaire de jugement. En conséquence, l'indication des modes adoptés, des durées d'utilité estimées ou des taux d'amortissement apporte aux utilisateurs des états financiers des informations leur permettant d'examiner les politiques retenues par les dirigeants et autorisant la comparaison avec d'autres entreprises. Pour des raisons similaires, il est nécessaire d'indiquer la dotation aux amortissements d'un exercice et le cumul des amortissements à la fin de cet exercice.

- ⊙ L'entreprise indique la nature et les effets des changements d'estimations comptables qui ont une incidence significative sur l'exercice en cours ou qui laissent attendre une incidence significative au cours des exercices ultérieurs, selon la norme IAS 8, Résultat net, erreurs fondamentales et changements de politiques comptables. Une telle information peut intervenir à propos de changements dans les estimations concernant :
 - a. les valeurs résiduelles ;
 - b. les coûts estimés de démantèlement, transport des immobilisations corporelles et de remise en état du site ;
 - c. les durées d'utilité ; et
 - d. le mode d'amortissement.

- ⊙ Les utilisateurs des états financiers trouveront les informations suivantes également adaptées à leurs besoins :
 - a. la valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées ;
 - b. la valeur brute comptable de toute immobilisation corporelle entièrement amortie qui est encore en usage ;
 - c. la valeur comptable des immobilisations corporelles inutilisées et prêtes à être sorties ; et
 - d. la juste valeur des immobilisations corporelles lorsque celle-ci diffère de façon significative de la valeur comptable.

Les entreprises sont, en conséquence, encouragées à mentionner ces montants.

VIII – 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
	<hr/>
	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
	<hr/>
- 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 - 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 a 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. D'autres plantations (équivalentes à celles enlevées) sur des parties périphériques du terrain, ont été laissées dans leur état initial.

Solution :

a. Le coût du terrain doit comporter (§ 14 de NCT 5) 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 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
	<hr/>
Coût incorporable au terrain	27 000

- c. Pour le permis de construire l'usine pour 4 400 DT, ces frais 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. Pour la valeur des matériaux récupérés (7 000 DT) utilisés pour édifier la construction, ils devraient normalement venir en augmentation du coût de la construction.
- e. D'après le § 15 de NCT 5, 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.

Du fait que la société C n'a pas commencé son exploitation, l'étudiant pourrait proposer que ces charges constituent des frais préliminaires.

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 a lieu après la date de clôture de l'exercice (une année), la charge financière de 11 111 DT doit être rattachée au premier exercice et une charge constatée d'avance doit être comptabilisée.

Si l'étudiant opte pour les frais préliminaires, il doit proposer la résorption de ces frais dans les conditions prévues par NCT 10.

- g. La question des autres plantations laissées en l'état doit être soulevée par l'étudiant.

Si la direction de la société C a l'intention de les conserver durablement en vue de tirer des avantages économiques futurs, et dans la mesure où leur coût peut être mesuré d'une façon fiable, elles seront identifiées en tant qu'immobilisation amortissable (plantations). Leur coût viendrait en déduction de celui du terrain.

⊙ Cas n° 3 : Achats 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	75 816	
	Charges financières différées	24 184	
	Effets à payer		100 000
A la fin du 1 ^{er} exercice			
Intérêts courus :	Charges financières	7 582	
(100 000 - 24 184) x 10%	Effets à payer	20 000	
	Trésorerie		20 000
	Charges financières différées		7 582
A la fin du 2 ^{ème} exercice			
Intérêts courus :	Charges financières	6 340	
[(100 000 - 24 184) - (20 000 - 7 582)] x 10%	Effets à payer	20 000	
	Trésorerie		20 000
	Charges financières différées		6 340

⊙ Cas n° 4 : Achats 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
 (276 060 + 22 560 + 1 380) Construction : 200 000

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

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
	Dotation aux amortissements	100 000	
	Amortissements des immobilisations		3 750
	Amortissements dérogatoires		62 563
	Etat - impôt différé		33 687
	200 000 x 1/40 x 9/12 = 3 750 (charge d'exploitation)		
	200 000 x 50 % - 3 750 = 96 250 (charge hors exploitation)		

Engagement hors bilan (donné) :

- 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	:	<u>600 000 DT</u>
- Valeur nette comptable au 31/12/1997	:	2 400 000 DT

③ 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.

③ 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.