

## Les immobilisations corporelles

Les entreprises utilisent des biens corporels comme outils de travail ou de production durables.

**Les immobilisations corporelles présentent trois caractéristiques cumulatives :**

1- Elles sont acquises ou produites par l'entreprise pour elle-même pour être utilisées comme un outil d'exploitation (soit dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être louées à des tiers, soit à des fins administratives) et non pour être vendues, et

2- Elles ont, par nature, une durée d'utilisation longue s'étalant sur plus d'un exercice, et

3- Elles sont de nature corporelle c'est-à-dire elles sont des biens physiques et tangibles.

**Une immobilisation corporelle est inscrite à l'actif lorsque deux conditions sont remplies :**

1- Il est probable que les avantages futurs associés à cette immobilisation bénéficieront à l'entreprise ;

2- Le coût de cette immobilisation pour l'entreprise peut être mesuré de façon fiable.

### **Distinction entre immobilisations et stocks**

Le critère distinctif fondamental pour reconnaître un élément de stock est sa destination et son utilisation par rapport à l'activité courante de l'entreprise plutôt que sa nature. Ainsi, un même élément de stock reconnu comme tel dans une entreprise peut être traité différemment dans une autre entreprise. Par exemple, un immeuble construit par une entreprise de promotion immobilière et destiné à la vente est traité comme élément de stocks alors qu'il est traité en tant qu'immobilisation par l'entreprise qui l'a acheté pour y abriter ses services.

Le fait qu'un élément d'actif immobilisé, amortissable ou non, est retiré du service actif pour être vendu n'implique pas nécessairement qu'il soit classé dans les stocks, dans la mesure où le but de sa détention initiale par l'entreprise est de l'utiliser de façon durable.

Les pièces de rechange pouvant être utilisées de manière diversifiée constituent des stocks. En revanche, les pièces de rechange spécifiques utilisées exclusivement pour des immobilisations non interchangeables sont traitées en tant qu'immobilisation.

Les pièces de rechange principales et les équipements en instance dont l'utilisation est supérieure à une année sont comptabilisés en immobilisations corporelles. Il en est de même des pièces de rechange ainsi que le matériel d'entretien dont l'utilisation est irrégulière et ne pouvant être utilisés qu'en association avec un élément des immobilisations corporelles.

### **Section 1. Normes comptables internationales**

L'IAS 16 (révisée en 2003) précise que les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que des dotations aux amortissements et des pertes de valeur correspondantes

Selon IAS 16.06 :

La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé et la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.

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 du règlement d'un passif.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale

### **Sous-section 1. Principes de prise en compte initiale**

Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si (IAS 16.07) :

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

#### **§ 1. Evaluation lors de la comptabilisation**

Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif doit être évaluée à son coût (IAS 16.15).

Le coût d'une immobilisation corporelle comprend (IAS 16.16) :

(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.

#### **Exemples de frais directement attribuables (IAS 16.17) :**

(a) les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans IAS 19, Avantages du personnel) résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle ;

(b) les frais de préparation du site ;

(c) les frais de livraison et de manutention initiaux ;

(d) les frais d'installation et de montage ;

(e) les coûts des tests de bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle, après déduction du produit net de la vente des éléments produits pendant le transfert de l'actif sur ce site et pendant sa mise en état (comme des échantillons produits pendant les tests de fonctionnement) ; et

(f) les honoraires de professionnels.

Exemples de coûts qui ne sont pas des coûts d'une immobilisation corporelle (IAS 16.19) :

(a) les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;

(b) les coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;

(c) 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

(d) les frais administratifs et autres frais généraux.

(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.

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 (IAS 16.20) :

(a) 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 ;

(b) les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet élément ; et

(c) 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 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'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 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 (IAS 16.21).

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, 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 en application de la norme relative aux coûts d'emprunts (IAS 16.23).

## **§ 2. Comptabilisation et amortissement par composant**

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. 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 un composant correspondant au 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 selon les règles de décomptabilisation (IAS 16.13).

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 du composant correspondant dans le coût initial de l'immobilisation, 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 (IAS 16.14).

## **§ 3. Echanges d'immobilisations corporelles**

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 abandonné.

L'élément acquis est évalué de cette manière même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser 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 (IAS 16.24).

Une entité 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 (IAS 16.25) :

(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'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération change du fait de l'échange ; et

(c) la différence en (a) ou (b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

La juste valeur d'un actif pour lequel il n'existe pas de transactions de marché comparables peut être évaluée de façon fiable si (IAS 16.26) :

(a) la variabilité de la gamme des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significative pour cet actif ou

(b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur.

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 (IAS 16.26).

## **Sous-section 2. Méthodes comptables d'inventaire**

Selon l'IAS 16.29 (révisée en 2003), une entité doit choisir pour méthode comptable d'inventaire 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.

### **§ 1. Modèle du coût**

Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (IAS 16.30).

Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle (IAS 16.06).

L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité (IAS 16.06).

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 (IAS 16.48).

#### **a) Montant amortissable**

Le montant amortissable d'un actif doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité (IAS 16.50).

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 (IAS 16.51).

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 (IAS 16.52).

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 (IAS 16.53).

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 (IAS 16.54).

#### **b) 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 (IAS 16.06).

La vie utile d'une immobilisation est sa période d'utilisation pour l'entreprise qui peut être plus courte que la durée de vie économique de l'immobilisation.

La base amortissable est constituée par la valeur comptable nette après déduction de sa valeur résiduelle estimée.

#### **Estimation initiale et modification de la valeur résiduelle**

La valeur résiduelle déduite de la base amortissable est estimée lors de l'acquisition de l'immobilisation. **Elle doit, ensuite, être estimée lors de chaque clôture. Les modifications de la valeur résiduelle estimée ont une incidence prospective sur la base amortissable et la charge d'amortissement.**

L'amortissement continue d'être comptabilisé même si la juste valeur de l'immobilisation est supérieure à sa valeur comptable nette.

En revanche, lorsque la juste valeur de l'immobilisation devient inférieure à la juste valeur comptable, il convient de se poser la question si la somme des cash-flows futurs actualisés couvrent la valeur comptable. A défaut, la valeur comptable est ramenée au niveau du montant le plus élevé de la juste valeur et de la somme des cash-flows futurs actualisés y compris le prix de cession.

Lorsque la valeur résiduelle devient supérieure à la valeur comptable nette, l'amortissement est interrompu.

Dans le cadre de la nouvelle norme IAS 16, chaque fois que la cession d'une immobilisation corporelle importante est envisagée avant le terme de sa vie économique, il convient d'intégrer la prise en compte de sa valeur résiduelle dans la détermination de la base amortissable même si, à l'origine, l'entreprise n'était pas tenue d'estimer la valeur résiduelle pour la déduire de la base amortissable.

**Exemple :**

**A.** soit une immobilisation acquise au 1/1/N pour un prix de 5.000. Sa valeur résiduelle est estimée à cette date pour une durée d'utilisation par l'entreprise de 5 ans à 500.

Amortissement N :  $(5.000 - 500) / 5 = 900$ .

**B.** au 31/12/N+1, la valeur résiduelle est réestimée à 600.

Amortissement N+1 :

$(5.000 - 900 - 600) / 4 = 875$ .

**C.** La valeur résiduelle est estimée au 31/12/N+2 à 400.

Amortissement N+2 :

$[5.000 - (900 + 875 + 400)] / 3 = 941$ .

**D.** La durée d'utilisation est prorogée de deux ans, la valeur résiduelle est estimée à 200.

Amortissement N+3 :

$[5.000 - (900 + 875 + 941 + 200)] / 4 = 521$ .

**E.** au 31/12/N+6, la valeur résiduelle est estimée à 550.

La valeur comptable étant de 521, aucun amortissement, ni reprise ne sont constatés au titre de l'exercice N+6.

**c) Durée d'amortissement**

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 cesse lorsque l'actif est décomptabilisé. En conséquence, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est laissé inutilisé ou mis hors service et détenu en vue de sa sortie, 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 (IAS 16.55). La dotation aux amortissements est aussi nulle lorsque la valeur comptable nette est inférieure à la valeur résiduelle.

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 (IAS 16.56) :

(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.

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 (IAS 16.57).

#### **d) Terrain**

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 édifiée une construction n'affecte pas la détermination du montant amortissable de la construction (IAS 16.58).

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 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 (IAS 16.59).

#### **e) Amortissement par composant**

Chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amortie séparément (IAS 16.43).

Une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en 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 propre ou dans le cadre d'un contrat de location-financement (IAS 16.44).

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 (IAS 16.45).

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. Si une entité a des attentes diverses pour ces parties, des techniques d'approximation peuvent s'avérer nécessaires pour amortir le reliquat de manière à représenter fidèlement le rythme de consommation et/ou la durée d'utilité de ces parties (IAS 16.46).

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 (IAS 16.47).

#### **f) 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 (IAS 16.60).

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 (IAS 16.61).

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 (IAS 16.62).

## **g) Dépréciation et réduction de valeur**

Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, une entité applique 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 (IAS 16.63).

Une perte de valeur est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable (IAS 16.06).

La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité (IAS 16.06).

### **§ 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 (IAS 16.31).

La juste valeur des terrains et constructions est habituellement déterminée sur la base d'une évaluation à dire d'expert généralement effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés. La juste valeur des installations de production est habituellement leur valeur de marché déterminée par évaluation à dire d'expert (IAS 16.32).

En l'absence d'indications de marché sur la juste valeur d'une immobilisation corporelle en raison de sa nature spécifique et du fait qu'elle est rarement vendue, sauf dans le cadre d'un transfert de l'activité, une entité peut être amenée à estimer la juste valeur en utilisant l'approche par le résultat ou l'approche du coût de remplacement net d'amortissement (IAS 16.33).

La fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles en cours de réévaluation. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. Certaines immobilisations corporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, nécessitant une réévaluation annuelle. D'aussi fréquentes réévaluations ne sont pas nécessaires pour les immobilisations corporelles qui enregistrent des variations négligeables de leur juste valeur. Au contraire, il peut n'être nécessaire de réévaluer l'immobilisation corporelle que tous les trois ou cinq ans (IAS 16.34).

Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est traité de l'une des manières suivantes (IAS 16.35) :

(a) ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué. Cette méthode est souvent utilisée lorsqu'un actif est réévalué par rapport à un indice appliqué à son coût de remplacement net d'amortissement ;

(b) déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif. Cette méthode est souvent utilisée pour des constructions.

Le montant de l'ajustement résultant du retraitement ou de l'élimination du cumul des amortissements fait partie de l'accroissement ou de la diminution de la valeur comptable.

Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée (IAS 16.36).

Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité d'une entité. On citera à titre d'exemples de catégories distinctes (IAS 16.37) :

- (a) terrains ;
- (b) terrains et constructions ;
- (c) machines ;
- (d) navires ;
- (e) avions ;
- (f) véhicules à moteur ;

(g) mobilier et agencements ; et

(h) matériel de bureau.

Les éléments au sein d'une catégorie d'immobilisations corporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants qui représentent un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes. Toutefois, une catégorie d'actifs peut être réévaluée par inventaires tournants, à condition que la réévaluation de cette catégorie d'actifs soit achevée dans un court délai et à condition que ces réévaluations soient tenues à jour (IAS 16.38).

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. Toutefois, une réévaluation positive doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, précédemment comptabilisée en résultat (IAS 16.39).

Lorsque à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'un actif diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. Toutefois, une réévaluation négative doit être directement imputée en capitaux propres sous la rubrique écart de réévaluation dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur pour ce même actif (IAS 16.40).

L'écart de réévaluation relatif à une immobilisation corporelle et compris dans les capitaux propres peut être transféré directement dans les résultats non distribués lors de la décomptabilisation de l'actif. Cela peut signifier le transfert intégral de l'écart de réévaluation lorsque l'actif est mis hors service ou sorti. Toutefois, une partie de cet écart peut être transférée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entité. Dans ce cas, le montant de l'écart transféré serait la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement basé sur le coût initial de l'actif. Les transferts de la rubrique "écart de réévaluation" à la rubrique "résultats non distribués" ne transitent pas par le compte de résultat (IAS 16.41).

### **Sous-section 3. Décomptabilisation**

La valeur comptable d'une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée (IAS 16.67) :

(a) lors de sa sortie ; 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. Les profits ne doivent pas être classés en produit des activités ordinaires (IAS 16.68).

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 entité applique les critères de prise en compte des revenus des activités ordinaires, pour comptabiliser le revenu provenant de la vente de biens. IAS 17 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'un contrat de cession-bail (IAS 16.69).

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. Si l'entité 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 (IAS 16.70).

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 (IAS 16.71).

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 une méthode reflétant le rendement effectif de la créance (IAS 16.72).

## Section 2. Système comptable des entreprises

### **Sous-section 1. Règles générales d'évaluation des immobilisations corporelles**

Une immobilisation corporelle doit être initialement évaluée à son coût d'acquisition en cas d'acquisition à titre onéreux, à sa valeur vénale en cas d'acquisition à titre gratuit, et à son coût de production si elle est produite par l'entreprise (NC § 05.13).

**Éléments constitutifs du coût :** Le coût total d'une immobilisation corporelle est la contrepartie, monétaire ou autre, cédée pour l'acquérir et pour la mettre en état de marche en vue de l'utilisation prévue. Sont inclus dans le coût le prix d'achat, les droits et taxes supportés et non récupérables et les frais directs tels que commissions et frais d'actes, les honoraires des architectes et ingénieurs, les frais de démolition et de viabilisation, les frais de préparation du site, les frais de livraison et de manutention initiaux et les frais d'installation (NC § 05.14).

Les frais généraux ne sont admis à être inclus dans le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle **que s'il est démontré que ces frais se rapportent directement à l'acquisition ou à la mise en état d'utilisation de ce bien**. Les frais de démarrage et les frais analogues qui ne peuvent pas être directement affectés à l'acquisition ou à la mise en état de fonctionnement d'un bien, n'entrent pas dans la détermination du coût de ce bien. Les pertes d'exploitation initiales, supportées après la mise en service mais avant que le bien ne parvienne à la performance prévue, sont constatées en charges (NC § 05.16).

Le coût d'un bien produit par l'entreprise pour elle même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour les biens acquis. Si une entreprise produit des biens analogues en vue de les vendre dans le cadre de son exploitation normale, le coût de ce bien est en général le même que le coût de production des biens destinés à la vente. **En conséquence, tous les profits internes sont éliminés pour arriver à ces coûts. De même les coûts anormaux de gaspillage liés aux matières premières, à la main-d'œuvre et aux autres ressources utilisées pour la production d'un bien ne figurent pas dans le coût de ce bien** (NC § 05.17).

Les immobilisations corporelles sont évaluées à l'entrée à l'actif selon leur **coût d'origine**.

Le coût d'origine est constitué notamment par le prix d'achat, les frais de transport, les frais de livraison, les commissions, les frais d'acte, les taxes non récupérables et les frais d'installation et d'une manière générale, tous les coûts qui contribuent à **mettre l'immobilisation en état de marche** en vue de l'utilisation prévue.

La capitalisation de certaines charges telles que les droits d'enregistrement peut donner à penser que l'immobilisation puisse être évaluée à un montant supérieur à sa juste valeur puisque dans l'hypothèse de sa revente immédiate, il n'est pas exclu que certains frais engagés se révèlent irrécouvrables.

Néanmoins, la capitalisation des charges qui contribuent à mettre l'immobilisation en état de marche en vue de l'utilisation prévue se justifie en raison du fait que l'objet recherché n'est pas la présentation de l'immobilisation, par hypothèse destinée à être utilisée de façon durable dans le cours normal de l'exploitation, à sa juste valeur mais plutôt d'assurer une répartition judicieuse des coûts engagés sur les périodes au cours desquelles l'immobilisation procure ses avantages à l'entreprise.

Le modèle comptable régissant les immobilisations et amortissements privilégie la recherche d'une bonne expression du bénéfice par un bon rapprochement des coûts engagés pour acquérir l'immobilisation avec les produits générés par son utilisation.

D'ailleurs, aucune dépréciation ne sera nécessaire alors même que la juste valeur devient inférieure à la valeur comptable nette dès lors que la valeur récupérable du bien reste supérieure à ladite valeur comptable nette. En effet, l'objectif visé par les méthodes comptables régissant les immobilisations au cours de leur durée de vie n'est pas de les présenter à leur juste valeur à la fin de chaque exercice mais de s'assurer que leur valeur comptable nette est supérieure à la valeur récupérable.

**Comptabilisation et amortissement par composant :** Dans certains cas, un bien corporel peut être composé de parties apportant un flux d'avantages futurs différents ou ayant des durées d'utilisation spécifiques. Dans ce cas, ces différentes parties sont prises en compte séparément. A titre d'exemple, un avion et ses moteurs ou son intérieur (sièges), une centrale électrique et ses turbines doivent être comptabilisés séparément puisque ces éléments ont des durées d'utilisation différentes.

Des éléments essentiels de certaines immobilisations corporelles peuvent avoir à être remplacés à intervalles réguliers. Par exemple, au bout d'un certain nombre d'heures d'utilisation, un four peut avoir besoin d'un nouveau revêtement intérieur, ou bien les intérieurs d'avions tels que les sièges et les cuisines peuvent devoir être renouvelés plusieurs fois au cours de la vie de l'appareil. Ces éléments sont comptabilisés comme des actifs distincts parce qu'ils ont des durées d'utilisation

différentes de celles des immobilisations corporelles auxquelles ils se rattachent. En conséquence, dès lors que les critères de constatation sont satisfaits, les dépenses encourues pour remplacer ou renouveler un tel élément sont comptabilisées comme l'acquisition d'un bien distinct et le bien remplacé est ramené à sa juste valeur.

### **§ 1. Terrains**

Le coût d'un terrain comprend tous les frais engagés pour son acquisition ainsi que tous les frais nécessaires pour le rendre approprié à l'utilisation prévue, tels que :

- (1) le prix d'achat ;
- (2) les frais engagés pour conclure l'achat (commissions, frais d'acte et honoraires) ;
- (3) les frais de viabilisation du terrain (nivelage, remplissage, drainage et nettoyage) dès lors que ces frais sont nécessaires à rendre le terrain propre à l'utilisation prévue ;
- (4) les frais engagés pour libérer le droit de propriété de toute dépendance (mainlevée d'hypothèque, rachat de servitude) ;
- (5) les taxes non récupérables (droit d'enregistrement, droit de la conservation foncière, TVA non récupérable, etc...) ;
- (6) Toutes dépenses à la charge du vendeur, prises en charge par l'acheteur.

Lorsque le terrain acquis comprend un bâtiment destiné à la démolition en vue de libérer le terrain, les frais de démolition de la construction nets des produits tirés de la vente des matériaux récupérés sont incorporés au coût d'origine du terrain.

Certaines dépenses sont portées en agencements et aménagements des terrains, telles les dépenses de clôture, l'aménagement du paysage, les trottoirs et les aires de stationnement.

Certaines dépenses telles la participation au pavage ou à l'éclairage de la rue, le raccordement aux égouts et la participation au système d'évacuation et de drainage des eaux peuvent faire l'objet d'un traitement différent selon l'analyse qui en est faite ;

- si elles valorisent le terrain, ces dépenses sont incorporables au coût d'origine du terrain ;
- si elles sont nécessaires à l'activité de la société, ces dépenses constituent une immobilisation amortissable (aménagements) ;
- si elles ne constituent en fait qu'une participation à des dépenses d'équipements publics, ces dépenses sont portées en charges à répartir. Néanmoins, certains auteurs considèrent que ces dépenses "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"(1).

### **Présentation dans les états financiers**

Le compte terrains regroupe les terrains nus «compte 2213», les terrains aménagés «compte 2214», les terrains bâtis «compte 2215» et les agencements et aménagements des terrains «compte 2216».

### **Agencements et aménagements des terrains (compte 2216)**

Ce compte enregistre certains travaux destinés à mettre le terrain en état d'utilisation : clôtures, mouvements de terre, drainage, défrichage, etc...

### **§ 2. Constructions**

Le coût d'une construction comprend tous les frais directement engagés pour la réaliser ou pour l'acquérir.

Le coût d'une construction réalisée par l'entreprise pour elle-même comprend notamment :

- (1) Les matériaux ;
- (2) La main-d'œuvre ;
- (3) Les frais généraux directs engagés lors de la construction ;
- (4) Les honoraires d'architectes et d'ingénieurs ;
- (5) Les frais d'acte ;
- (6) Les droits et taxes dus lorsqu'ils ne sont pas récupérables ;

---

(1) Dans ce sens, Louis Ménard et Chlala, Comptabilité intermédiaire, page 536, Editions Le renouveau, Canada, 1990.

**(7) Les frais de préparation du site.**

Dans la détermination des coûts incorporables au coût d'une construction, la démolition du vieil immeuble se trouvant sur le terrain pose le problème de savoir si le coût de la démolition et d'enlèvement du vieux bâtiment s'ajoute au coût du terrain ou s'incorpore au coût de l'immeuble ?

Lorsque la nouvelle construction nécessite la démolition d'un ancien immeuble déjà exploité par l'entreprise, les frais de démolition sont incorporés au coût d'origine de la nouvelle construction. En revanche, lorsque la construction est démolie pour libérer un terrain nouvellement acquis, le coût de ladite construction et le coût de sa démolition constituent des dépenses engagées pour que le terrain soit mis en état en vue de l'utilisation prévue (la construction) et s'ajoute de ce fait au coût du terrain.

**Quote-part des frais indirects incorporables au coût d'une construction produite par l'entreprise pour elle-même**

Les charges indirectes composées des salaires d'encadrement de la production, des amortissements, des fournitures de production, de l'énergie, des assurances, etc... sont incorporables suivant une quote-part calculée selon la règle de l'imputation rationnelle et proportionnellement à l'activité consacrée à la construction.

La pratique qui admet le principe de l'incorporation d'une quote-part des charges indirectes permet un meilleur respect des conventions de rapprochement des produits et des charges, du coût d'origine et de l'hypothèse de continuité de l'exploitation.

Néanmoins, si l'incorporation d'une quote-part des charges indirectes aboutit à un coût qui dépasse celui qu'aurait exigé un constructeur indépendant, les frais généraux excédentaires s'analysent comme des coûts anormaux et doivent, par conséquent, être imputés à l'exercice plutôt que capitalisés.

Les coûts déterminés sont comptabilisés selon le schéma d'écriture suivant :

<b>222</b> Constructions		100.000	
	<b>722</b> Production immobilisée - Immobilisations corporelles		100.000
Réalisation d'une construction pour soi-même.			

Lorsque la construction est réalisée par une entreprise assujettie à la TVA pour elle-même, elle est soumise à la TVA lors de sa mise en service. Cette TVA collectée sur l'immobilisation livrée par l'entreprise à elle-même ouvre droit à déduction dans les conditions normales.

Si l'on suppose que la construction réalisée par l'entreprise pour elle-même soit mise en service le 30 avril 1999, cette mise en service donne lieu à l'écriture suivante :

	30/04/1999		
<b>43662</b> TVA récupérable sur immobilisations		18.000	
	<b>43671</b> TVA collectée		18.000
TVA sur réalisation d'une construction à soi-même, mise en service le 30 avril 1999 soit : $100.000 \times 18\% = 18.000$ D			

Le coût d'une construction acquise comprend notamment :

- (1) Le prix d'achat ;
- (2) Les honoraires d'acte et d'intermédiaires ;
- (3) Les droits d'enregistrement et taxes non récupérables.

Lorsqu'un ensemble immobilisé comprenant terrain et construction est acquis, moyennant un prix global, il convient de dissocier entre le coût du terrain et le coût proprement dit de la construction au prorata des justes valeurs respectives au moment de l'acquisition.

**Exemple :** Une entreprise a acquis un ensemble immobilier pour un prix global de 140.000 D. Les autres dépenses s'élèvent à 10.000 D.

A la date d'acquisition, les justes valeurs peuvent être estimées comme suit :

- Terrain : 60.000 D
- Construction : 120.000 D

La répartition du coût d'origine s'effectue comme suit :

- Terrain : 150.000 D x	60.000 D	= 50.000 D
	60.000 D + 120.000 D	
- Construction : 150.000 D x	120.000 D	= 100.000 D
	180.000 D	
	Total	150.000 D

### **Présentation dans les états financiers**

Le compte «222 Constructions» regroupe dans les états financiers : les bâtiments «compte 2221», les installations générales, agencements et aménagements des constructions «compte 2225», les ouvrages d'infrastructure «compte 2226» et les constructions sur sol d'autrui «compte 2227».

#### **Bâtiments (compte 2221)**

Sont portés au compte «2221 Bâtiments» les coûts des fondations et leurs appuis, les murs, les planchers, les toitures ainsi que les aménagements faisant corps avec eux, à l'exclusion de ceux qui peuvent en être facilement détachés ou encore de ceux qui, en raison de leur nature et de leur importance, justifient une inscription distincte en comptabilité. Les travaux affectant substantiellement les gros œuvres ne constituent pas des agencements mais font partie du coût de la construction tels que les travaux de première peinture.

#### **Installations générales, agencements et aménagements des constructions (compte 2225)**

Les installations générales sont des ensembles d'éléments dont la liaison organique est la condition nécessaire de leur utilisation et qui sont distincts des unités techniques annexées à des installations d'exploitation ou de transport par canalisation tels que :

- les installations téléphoniques,
- les installations de chauffage,
- les installations de douche pour le personnel,
- les groupes électrogènes.

Les agencements et aménagements des constructions sont les travaux destinés à mettre les bâtiments en état d'utilisation.

#### **Ouvrages d'infrastructure (compte 2226)**

Ce compte enregistre les ouvrages destinés à assurer les communications sur terre, sous terre, par fer et par eau, ainsi que les barrages pour la retenue des eaux et des pistes d'aérodromes.

### **§ 3. Equipements et matériels**

Le coût du matériel et des outillages comprend notamment les éléments suivants :

- (1) Le prix d'achat ;
- (2) Les frais d'acte ;
- (3) Les frais de transport et de manutention ;
- (4) Les frais d'assurance-transport ;
- (5) Les frais de préparation et d'installation de la machine ;
- (6) Les frais de mise en marche ;
- (7) Les impôts et taxes non récupérables.

Le tableau suivant synthétise le traitement des coûts engagés lors de l'acquisition de l'immobilisation :

Nature des coûts	Traitement	Justification
(1) Coût d'acquisition	Capitaliser au coût du bien	Tous ces coûts sont nécessaires à mettre le bien en état de marche.
(2) Transport de bien à l'endroit prévu pour son installation	Capitaliser au coût du bien	
(3) Assurance lors du transport	Capitaliser au coût du bien	
(4) Coût de préparation de l'emplacement	Capitaliser au coût du bien	
(5) Coût d'assemblage et d'installation	Capitaliser au coût du bien	
(6) Coût d'adaptation du matériel à son emplacement	Capitaliser au coût du bien	
(7) Coût des essais et de mise en route de la machine (*)	Capitaliser au coût du bien	
(8) Application de la peinture aux couleurs de l'entreprise	Capitaliser au coût du bien	
(9) Autres coûts nécessaires avant que l'immobilisation ne soit mise au point pour réaliser le produit	Capitaliser au coût du bien	
(10) Frais de rédaction d'acte	Capitaliser au coût du bien	
(11) Droit de mutation	Capitaliser au coût du bien	

(\*) Les frais d'essai sont incorporés au coût de la machine dans la mesure où l'entreprise est dans l'obligation technique de les supporter et que la production d'essai n'est pas commercialisable dans des conditions normales. En effet, seules les dépenses engagées avant la mise en service de l'équipement sont capitalisables. Les dépenses supportées après la mise en service mais avant que le bien ne parvienne à la performance prévue sont constatées en charges.

**Exemple (1) :** Le 02/01/1999 une société assujettie à la TVA importe une machine de production aux conditions suivantes :

• Valeur en douane	180.000 D
• Droit de douanes	20.000 D
• Transit TTC 18% dont amende de 100 D pour infraction douanière	690 D
• Transport local TTC 10%	880 D
• Mise en place et montage	1.000 D H TVA 18%.

- Le fournisseur étranger est payé par lettre de crédit à 60 jours, date de réception : le 02 janvier 1999.
- Les fournisseurs locaux sont payés au comptant par chèque.
- Les droits de douanes sont payés par obligation cautionnée à 90 jours : intérêts 6,5% l'an + frais de caution bancaire 2,5% l'an avec TVA 18%.

**(1) Coût d'entrée en patrimoine de la machine de production :**

- Valeur en douane H TVA 18%	180.000 D
- Droit de douane	20.000 D
- Transit H TVA 18% (690 - 100) / 1,18 =	500 D
(L'amende est une pénalité due suite à une infraction à la loi, elle ne peut constituer un élément du coût de l'immobilisation en raison de son caractère anormal)	
- Transport local H TVA 10%	800 D
- Mise en place et montage H TVA 18%	1.000 D
<b>Total coût d'acquisition</b>	<b>202.300 D</b>

**(2) TVA récupérable sur la machine = (TVA sur transit) + (TVA sur transport) + (TVA sur mise en place et montage) + [(TVA sur valeur en douane) + (TVA sur droit de douane)]**

$$\frac{(690 - 100)}{1,18} \times 0,18 + \frac{880}{1,10} \times 0,10 + (1000 \times 0,18) + (200.000 \times 18\%) = 36.350 \text{ D}$$

**(3) Intérêts sur obligations cautionnées :**

$$\frac{[20.000 \text{ D} + (0,18 \times 200.000)] \times 6,5\% \times 90}{365} = 897,534 \text{ D}$$

- Frais de caution bancaire (commission d'aval) =

$$\frac{56.897,534 \times 2,5\% \times 90}{365} = 350,738 \text{ D}$$

- TVA sur caution bancaire 18% = 350,738 x 18% = 63,132 D

- Retenue à la source sur honoraires du transitaire soit : 590 x 2,5% = 14,750 D.

**Ecritures à passer :**

02/01/1999			
<b>2234</b> Matériel industriel	182.300,000		
<b>636</b> Charges nettes / cession d'immob. et autres pertes / éléments non récurrents ou exceptionnels	100,000		
43662 TVA sur immobilisations	350,000		
<b>405</b> Fournisseurs d'immob., effets à payer		180.000,000	
<b>532</b> Banque		2.735,250	
<b>432</b> Etat, impôts et taxes retenus à la source		14,750	
Acquisition nouvelle machine ; règlement de la valeur en douane de la machine et des frais de transit et transport et de mise en place et montage par une lettre de crédit à 60 jours et par chèque bancaire n°...			
02/01/1999			
<b>2234</b> Matériel industriel	20.000,000		
<b>43662</b> TVA sur immobilisations	36.000,000		
<b>6517</b> Intérêts des obligations cautionnées	897,534		
<b>435</b> Obligations cautionnées		56.897,534	
Paiement des droits de douane et de la TVA sur droit de douane par obligation cautionnée à 90 jours, intérêt 6,5% l'an.			
02/01/1999			
<b>6275</b> Frais sur effets	350,738		
<b>43666</b> TVA récupérable sur autres biens et services	63,132		
<b>532</b> Banque		413,870	
Paiement des frais de caution - commission d'aval			
02/03/1999			
<b>405</b> Fournisseurs d'immob., effets à payer	180.000,000		
<b>532</b> Banque		180.000,000	
Règlement du fournisseur étranger			
02/04/1999			
<b>435</b> Obligations cautionnées	56.897,534		
<b>532</b> Banque		56.897,534	
Paiement de l'obligation cautionnée			

**Remarque :** Si on adopte la méthode de comptabilisation des frais accessoires par nature, on comptabilise les frais de transit (hors TVA) dans le compte «622 Rémunération d'intermédiaires et

honoraires» et les frais de transport local hors TVA dans le compte «6241 Transport sur achats» dans un premier temps puis on effectue un transfert de charges dans le compte «2234 Matériel industriel».

**Exemple (2) :** Une entreprise installe un nouvel équipement (Robot), qui permet de réduire le personnel de 10 à 1.

Une partie du personnel est licenciée avec paiement des indemnités d'usage.

Le coût d'origine de la machine ne peut comprendre les indemnités de licenciement suite à l'acquisition du nouvel équipement puisque cette dépense ne contribue pas à la mise de la nouvelle machine en état de marche en vue de l'utilisation prévue.

### **Présentation dans les états financiers**

Le compte «223 Installations techniques, matériel et outillage industriels» regroupe les installations techniques «compte 2231», le matériel industriel «compte 2234», l'outillage industriel «compte 2235» et les agencements et aménagements du matériel et outillages industriels «compte 2237».

### **Distinction entre matériel industriel (compte 2234) et outillage industriel (compte 2235)**

Les matériels industriels regroupent l'ensemble des équipements et machines utilisés pour l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures ainsi que les prestations de services alors que les outillages industriels regroupent les instruments (outils, matrices, moules, etc...) dont l'utilisation, concurremment avec un matériel, spécialise ce matériel dans une production déterminée.

### **Agencements et aménagements du matériel et outillage industriel (compte 2237)**

Les dépenses d'agencement et d'aménagement des matériels et outillages industriels constituent généralement des frais d'installation qui s'intègrent dans le coût de ces matériels et outillages. Néanmoins, elles peuvent être portées dans le compte 2237 lorsqu'elles présentent des difficultés pratiques d'affectation précise à tel ou tel équipement ou tel ou tel élément de l'ensemble.

## **§ 4. Autres immobilisations corporelles**

### **Installations générales, agencements et aménagements divers (compte 2281)**

Ce compte est utilisé notamment pour enregistrer les dépenses d'installations, d'agencements et d'aménagements effectuées sur des éléments dont l'entreprise n'est pas propriétaire tels que les agencements d'un magasin pris en location.

### **Équipement de bureau (compte 2282)**

Ce compte inclut les mobiliers et matériels de bureau et les équipements informatiques.

Les mobiliers comprennent les meubles et objets similaires utilisés tant par le service administratif que par les autres services soit à vocation de rangement permanent soit destinés à faciliter les commodités du personnel tels que les bureaux, coffres-forts, meubles de classement, armoires, meubles de magasin, etc...

Néanmoins, les meubles administratifs peuvent être distingués des meubles utilisés pour des fins opérationnelles par des sous comptes appropriés.

Les matériels de bureau incluent tous les matériels destinés à faciliter les travaux administratifs et utilisés à cette fin, tels que les machines à calculer, les ordinateurs, les photocopieurs et matériels de tirage et de projection, les téléviseurs, magnétoscopes, etc...

### **Immobilisations en cours (compte 23)**

Le compte «23 Immobilisations en cours» a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non encore achevées à la fin de chaque exercice ainsi que les avances et acomptes versés.

Les immobilisations inscrites au compte «232 Immobilisations corporelles en cours» sont :

- soit créées par les moyens propres de l'entreprise ;
- soit résultant des travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers sous la responsabilité de l'entreprise.

Dans le premier cas, le coût de ces immobilisations est porté au débit du compte «232 Immobilisations corporelles en cours» par le crédit du compte «72 Production immobilisée».

Dans le second cas, le compte 238 (ou le compte 237) est débité des avances à la commande et des acomptes représentant les règlements partiels effectués par l'entreprise au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

Le coût d'une immobilisation est viré, selon le cas, du compte 23 au compte «22 Immobilisations corporelles» lorsque cette immobilisation est terminée.

Les avances et acomptes versés par l'entreprise à des tiers pour des opérations en cours sont portés au compte 238 lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation corporelle.

### **Immobilisations à statut juridique particulier (compte 24)**

Ce compte est destiné à enregistrer les immobilisations obtenues ou contrôlées par l'entreprise sous un régime juridique particulier.

Ce compte est ventilé dans les mêmes conditions que le compte «22 Immobilisations corporelles».

Il implique, pour les entreprises concernées, la constatation dans les passifs des obligations correspondantes.

## **Section 2. Critères de prise en compte initiale d'une immobilisation corporelle**

### **§ 1. Principe général**

Un élément des immobilisations corporelles doit être inscrit à l'actif lorsque :

#### **a) Il est probable que les avantages futurs associés à cette immobilisation bénéficieront à l'entreprise.**

L'assurance du respect de ce critère ne peut être obtenue que si l'entreprise supporte les risques et bénéficie des avantages économiques inhérents à la détention de l'actif. Cette assurance existe lorsque les risques et les produits ont été transférés à l'entreprise. Avant ce transfert, l'opération d'acquisition de l'immobilisation peut être abandonnée sans engendrer de pénalités importantes, et par conséquent, le bien n'est pas pris en compte.

#### **b) Le coût de cette immobilisation pour l'entreprise peut être mesuré de façon fiable.**

Ce critère de prise en compte des immobilisations est satisfait lorsque l'entreprise peut identifier la contrepartie cédée en vue d'acquérir et de mettre en service l'immobilisation. Pour ce faire, on se réfère à la contrepartie, en liquidité ou autrement, de l'échange qui constitue une mesure objective de la valeur d'une immobilisation.

L'application des deux critères de prise en compte des immobilisations peut poser en pratique certaines difficultés. Une appréciation est nécessaire pour les appliquer aux circonstances propres à chaque entreprise.

### **§ 2. Présentation de certaines difficultés**

Il en est ainsi, notamment pour :

#### **a) Les éléments de faible valeur**

Il est opportun de regrouper ces éléments et d'appliquer les deux critères à leur valeur globale.

#### **b) Les pièces de rechange principales et les équipements en instance dont l'utilisation est supérieure à une année**

Ces pièces et équipements sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

#### **c) Les pièces de rechange et le matériel d'entretien dont l'utilisation est irrégulière et ne pouvant être utilisés qu'en association avec un élément des immobilisations corporelles**

Ces pièces et matériel sont comptabilisés en immobilisations corporelles telles les pièces de rechange spécifiques et utilisées pour des immobilisations non interchangeables.

#### **d) Comptabilisation distincte des différentes parties d'une même immobilisation**

Dans certains cas, un bien corporel peut être composé de parties apportant un flux d'avantages futurs différents ou ayant des durées d'utilisation spécifiques. Dans ce cas, ces différentes parties sont prises en compte séparément. A titre d'exemple, un avion et ses moteurs ou son intérieur (sièges), une centrale électrique et ses turbines doivent être comptabilisées séparément puisque ces éléments ont des durées d'utilisation différentes.

#### **e) Immobilisations de soutien**

L'acquisition de biens de soutien tels que le matériel de formation, de sécurité, de protection de l'environnement, tout en n'augmentant pas directement les avantages futurs se rattachant à une immobilisation donnée, peut se révéler nécessaire pour que l'entreprise puisse tirer profit des avantages économiques futurs de ses autres immobilisations. Lorsque tel est le cas, de telles acquisitions d'immobilisations ont qualité pour être comptabilisées comme éléments d'actif parce qu'ils conditionnent la réalisation d'avantages futurs ou ils permettent à l'entreprise de tirer des avantages

futurs des actifs liés supérieurs à ceux que l'entreprise aurait pu obtenir sans leur acquisition. Toutefois ces actifs ne sont constatés que dans la mesure où leur valeur comptable nette et celle des actifs liés ne sont pas supérieures à la valeur récupérable de cet actif et de ses actifs liés. A titre d'exemple, un confectionneur de tissus délavés peut devoir installer une station d'épuration des eaux usées afin de se conformer à des obligations environnementales sur la fabrication de tels produits. Une telle station est comptabilisée comme actif dans la mesure où elle est récupérable parce que, sans cet investissement, l'entreprise n'est pas en mesure de fabriquer ni de vendre ses produits.

#### **f) Traitement des frais généraux**

Les frais généraux ne sont admis à être inclus dans le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle que s'il est démontré que ces frais se rapportent directement à l'acquisition ou à la mise en état d'utilisation de ce bien.

Les frais de démarrage et les frais analogues, qui ne peuvent pas être directement affectés à l'acquisition ou à la mise en état de fonctionnement d'un bien, n'entrent pas dans la détermination du coût de ce bien. Les pertes d'exploitation initiales, supportées après la mise en service mais avant que le bien ne parvienne à la performance prévue, sont constatées en charges.

#### **g) Coûts anormaux et coût du gaspillage**

Les coûts anormaux ou de gaspillage liés aux matières premières, à la main-d'œuvre et aux autres ressources utilisées pour la production ou lors de l'acquisition d'un bien ne figurent pas dans le coût de ce bien.

#### **h) Biens pris en leasing**

Le coût d'un bien détenu par un preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement est déterminé en fonction des méthodes propres aux contrats de location.

Cette règle énoncée par la norme comptable § 05.18 anticipe sur la méthode de prise en compte des biens pris en leasing en immobilisation qui sera développée par la norme consacrée aux contrats de location.

#### **i) Traitement des subventions d'investissement**

La subvention d'investissement se rapportant à un bien n'est pas déduite du coût de ce bien.

#### **j) Echange d'immobilisations**

L'échange est un mode d'acquisition d'un bien pour lequel le prix stipulé est réglé par remise d'un autre bien. L'opération d'échange est une opération par essence non monétaire. Néanmoins, selon la valeur des différents biens échangés, l'opération peut ou non donner lieu à versement d'une soulte.

Mais alors qu'il est généralement admis que l'opération d'échange n'exclut pas l'existence d'une soulte, il est possible, lorsque le montant de la soulte représente un montant significatif par rapport à l'un des biens donnés en échange, de s'interroger si l'opération puisse toujours être considérée comme une opération d'échange (par essence de nature non monétaire) ou si elle constitue plutôt une opération monétaire d'achat et de vente ?

Le coût d'entrée des immobilisations acquises par voie d'échange est différent selon que l'actif échangé est de nature différente ou de même nature :

- **Actif de nature différente** : évaluation à la juste valeur de l'actif reçu. La juste valeur de l'actif reçu équivaut à la juste valeur de l'actif donné en échange ajustée du montant de la soulte éventuelle en liquidités ou équivalent de liquidités versée ou reçue. Le gain ou la perte résultant de l'échange doit être constaté en résultat de l'exercice comme pour toute cession.

Cette règle formulée par la NC § 05.20 ne semble pas en harmonie avec la définition du coût historique donnée au paragraphe 06 de la même norme qui dispose que : «**Le coût historique est le montant de liquidités versé ou d'équivalent de liquidités ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée ou qu'il fallait donner pour s'approprier un bien au moment de son acquisition ou de sa production**».

- **Actif de même nature ou participation dans un bien de même nature** : évaluation à la valeur comptable nette de l'actif cédé. Un actif de même nature est un actif dont la juste valeur et l'utilisation dans une même branche d'activité sont similaires. Dans ce type d'échange, ni charge, ni produit n'est dégagé de la transaction lorsque le coût de l'actif acquis est égal à la valeur comptable de l'actif cédé. Toutefois, la juste valeur de l'immobilisation reçue peut mettre en évidence une diminution de la valeur de l'immobilisation cédée. La valeur de l'actif cédé servant de référence à l'évaluation est alors réduite

du montant de la diminution de valeur correspondante. Cette valeur diminuée est celle affectée à l'actif reçu.

**Les principes généraux de l'échange d'immobilisations corporelles peuvent être schématisés comme suit (NC § 05.20) :**

<u>Actifs de nature différente</u>	<u>Actifs de même nature</u> (c'est-à-dire dont la juste valeur et l'utilisation dans une même branche d'activité sont similaires)
Evaluation à la juste valeur de l'actif reçu = Juste valeur du bien cédé ± soulte	Evaluation à la VNC du bien cédé
Gain/Perte inclus dans le résultat de l'exercice comme pour toute cession	Charges/Produits non inclus dans le résultat à moins qu'il n'y ait évidence d'une diminution de la valeur du bien cédé, auquel cas il y a lieu d'enregistrer la perte : la valeur de l'actif cédé servant de référence à l'évaluation est alors réduite du montant de la diminution de valeur correspondante
Lorsque les termes de l'échange diffèrent des justes valeurs, l'élément reçu est comptabilisé à la juste valeur du bien donné ajusté de la soulte lorsqu'elle s'avère plus fiable.	<b>NB</b> : La norme § 05.20 ne traite que le cas d'échange d'actifs de même nature et de même montant.

La mise en application de ces règles comprend trois étapes résumées comme suit :

**1)** Il faut calculer le résultat auquel l'échange est susceptible de donner lieu en calculant la différence entre la juste valeur du bien cédé et sa valeur comptable nette.

**2)** Au cas où le calcul effectué en 1 aboutit à une perte, il y a lieu de l'enregistrer en totalité immédiatement et on doit comptabiliser le bien reçu à sa juste valeur s'il s'agit de biens de nature différente ou à la juste valeur du bien cédé s'il s'agit d'actifs de même nature, le tout plus la somme versée ou, le cas échéant, moins la somme reçue.

**3)** Si le calcul effectué en 1 donne un gain et si l'échange porte sur des **actifs de nature différente**, il y a lieu d'enregistrer la totalité du gain. Au cas où l'échange porte sur des **actifs de même nature**, la norme tunisienne reste muette sur la question.

La nouvelle norme internationale retient un autre critère : celui de la substance commerciale.

Dans le cas où l'échange porte sur des actifs de même nature (similaires) et de même valeur (ce qui est rare dans l'échange d'immobilisation), aucun gain ne peut être enregistrée, l'opération d'échange ne comportant aucun encaissement, il n'y a pas aboutissement du processus de génération du profit (et manque de substance commerciale), les deux échangistes se trouvant dans la même situation économique avant et après l'échange.

Dans le cas contraire, où l'entreprise reçoit une soulte (contrepartie partielle monétaire ou équivalent qui, pour ne pas remettre en cause la nature similaire de l'échange, doit être par hypothèse non significative par rapport aux justes valeurs des biens de même nature échangés), ce qui en soit constitue un cas rare d'échange d'immobilisation, on considère qu'une partie du processus de génération du profit est achevée et que la somme d'argent reçue constitue la contrepartie d'une vente partielle du bien ; Il est par conséquent approprié de comptabiliser une fraction du gain déterminée comme suit :

$$\text{Gain à enregistrer} = \frac{\text{Gain Total} \times \text{Soulte reçue}}{\text{Soulte reçue} + \text{juste valeur du bien reçu}}$$

### Exemples d'illustration :

**Exemple (1) (donné en annexe non publiée à la NC 05) :** Le bien cédé a une valeur comptable brute de 20.000 D, et des amortissements cumulés de 14.000 D, soit une valeur comptable à la date de l'échange de 6.000 D.

L'échange a eu lieu avec un bien de même nature dont la juste valeur est comparable, compte tenu de la somme que le cédant versera ou de celle qu'il recevra.

## Détail de l'opération

## Enregistrement comptable

**1er cas :** Diminution de valeur de 2000 D, aucune soulte. La juste valeur du bien cédé est de 4000 D. Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la juste valeur du bien cédé plus la somme versée.

Immobilisation (nouvelle)	4.000	
Amortissement immobilisations	14.000	
Perte sur cession immobilisations		2.000
Immobilisation (ancienne)		20.000

**2ème cas :** Diminution de valeur de 2500 D, versement de 1000 D. La juste valeur du bien cédé est de 3500 D. Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la juste valeur du bien cédé plus la somme versée.

Immobilisation (nouvelle)	4.500	
Amortissement immobilisations	14.000	
Perte sur cession immobilisations	2.500	
Trésorerie		1.000
Immobilisation (ancienne)		20.000

**3ème cas :** Diminution de valeur de 1000 D, encaissement de 200 D. La juste valeur du bien cédé est de 5000 D. Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la juste valeur du bien cédé moins la somme reçue.

Immobilisation (nouvelle)	4.800	
Amortissement immobilisations	14.000	
Perte sur cession immobilisations	1.000	
Trésorerie	200	
Immobilisation (ancienne)		20.000

Les pertes calculées dans les trois premiers cas sont enregistrées immédiatement puisqu'il y a évidence d'une diminution de la valeur du bien cédé.

**4ème cas :** Gain de 6500 D, aucune soulte. La juste valeur du bien cédé est de 12500 D. Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la valeur comptable nette du bien cédé.

Immobilisation (nouvelle)	6.000	
Amortissement immobilisations	14.000	
Immobilisation (ancienne)		20.000

Dans ce cas, aucun gain n'est comptabilisé car l'entreprise cédante n'a reçu aucune somme d'argent malgré l'évidence d'une augmentation de la juste valeur du bien cédé.

**5ème cas :** Gain de 6500 D, versement de 1000 D. La juste valeur du bien cédé est de 12500 D. Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la valeur comptable du bien cédé plus la somme versée.

Immobilisation (nouvelle)	7.000	
Amortissement immobilisations	14.000	
Trésorerie		1.000
Immobilisation (ancienne)		20.000

Dans le 5ème cas, aucun gain n'est comptabilisé car l'entreprise cédante a dû verser une somme d'argent.

**6ème cas :** Gain de 4000 D, encaissement de 1000 D. La juste valeur du bien cédé est de 10000 D, ce qui donne une juste valeur du bien acquis de 9000 D.

Immobilisation (nouvelle)	5.400	
Amortissement immobilisations	14.000	
Trésorerie	1.000	
Profit sur cession d'immobilisations		400
Immobilisation (ancienne)		20.000

$$\text{Profit comptabilisé} \times \frac{1000}{1000 + 9000} = 400 \text{ D}$$

Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la valeur comptable nette du bien cédé, moins la somme reçue, plus le gain comptabilisé.

Au cas où les biens objet de l'échange dans les 3 premiers cas étaient de nature différente, on aurait enregistré le gain en totalité.

**Exemple (2) :** Une société (A) échange avec une autre société (B) une immobilisation contre une autre immobilisation aux conditions suivantes :

Immobilisation donnée par A à B :

- Valeur comptable nette chez A 10.000 D

(valeur brute 14.000 D - amortissement 4.000 D)

- Juste valeur 12.000 D

- Soulte reçue en espèces par A 4.000 D

Immobilisation donnée par B à A :

- Valeur comptable nette chez B 10.000 D

(valeur brute 18.000 D - amortissement 8.000 D)

- Juste valeur 8.000 D

**Echange d'immobilisation chez A**

**Hypothèse 1 : Biens de même nature**

<b>22</b> Immobilisations corporelles	6.667,000	
Trésorerie	4.000,000	
<b>282</b> Amortissement des immobilisations	4.000,000	
		14.000,000
<b>22</b> Immobilisations corporelles		667,000
<b>736</b> Produit net sur cession d'immobilisation		
Coût d'origine du bien reçu :		
VCN du bien donné - soulte + gain sur échange		
Gain sur échange = 2.000 x [4.000 / (8.000 + 4.000)]		
= 666,666 soit 667,000 D		

Ce mode de traitement n'est pas expressément prévu par la NC 05.

**Hypothèse 2 : Bien de nature différente comptabilisé à la juste valeur**

<b>22</b> Immobilisations corporelles	8.000,000	
Trésorerie	4.000,000	
<b>282</b> Amortissement des immobilisations	4.000,000	
		14.000,000
<b>22</b> Immobilisations corporelles		2.000,000
<b>736</b> Produit net sur cession d'immobilisation		

**Echange d'immobilisation chez B**

L'échange révèle une moins-value, le traitement comptable sera, par conséquent, le même que l'échange porte sur des immobilisations de même nature ou de nature différente.

<b>22</b> Immobilisations corporelles	12.000,000	
<b>636</b> Perte sur cession d'immobilisations	2.000,000	
<b>28</b> Amortissement des immobilisations	8.000,000	
		18.000,000
<b>22</b> Immobilisations corporelles		4.000,000
Trésorerie		

**Exemple (3) :** (d'après CES révision comptable, session septembre 1998)

La société 2 T dispose d'un terrain de 3.345 m<sup>2</sup> d'un coût de 238.000 Dinars dans une zone industrielle.

Elle a conclu un accord d'échange de ce terrain contre un autre, situé au centre ville, d'une superficie de 1.600 m<sup>2</sup>, et moyennant paiement d'une somme au comptant de 40.000 dinars.

Les justes valeurs du premier et du second terrain ont été estimées respectivement à 334.500 Dinars et 400.000 Dinars.

La société 2 T a également payé la rémunération de l'agence immobilière pour 3.500 Dinars, les frais d'avocat pour 2.000 Dinars et les droits d'enregistrement pour 24.100 Dinars.

**Analyser ces opérations et passer les écritures comptables correspondantes.**

**Solution :**

### **Analyse des opérations**

La norme 05 prévoit un traitement comptable différent selon que l'échange de biens porte sur des actifs de même nature ou de nature différente.

Un actif de même nature est un actif dont la juste valeur et l'utilisation dans une même branche d'activité sont similaires. Il faut donc la réunion des deux conditions. Une utilisation similaire signifie, qu'après l'échange, l'entreprise dispose d'un bien qui fournira des avantages semblables à ceux dont elle pouvait jouir avant l'échange. Dans le présent cas, l'échange porte sur un terrain sis dans une zone industrielle contre un terrain situé au centre ville. La superficie du premier est plus que le double de celle du deuxième. Les justes valeurs sont rapprochées.

L'utilisation d'un terrain dans une zone industrielle est généralement différente de celle d'un terrain au centre ville.

Pour une entreprise, un terrain situé dans une zone industrielle est généralement destiné à abriter une usine, des ateliers, des magasins, etc...

Alors qu'un terrain situé au centre ville est généralement destiné à un usage administratif (immeuble à étages).

L'utilisation des deux terrains est en conséquence différente, et après échange, l'entreprise disposera d'un terrain qui fournira des avantages différents de ceux dont elle pouvait jouir avant l'échange.

Néanmoins, les biens échangés pourraient être qualifiés de même nature s'il est démontré que leur utilisation relève d'activités similaires comme par exemple la construction d'un immeuble servant de siège social de l'entreprise.

Les frais accessoires font partie du coût d'entrée du terrain.

### **1ère hypothèse : Actifs de nature différente**

L'évaluation de l'actif se fait à la juste valeur de l'actif reçu. Celle-ci équivaut à la juste valeur du bien donné corrigée de la soulte, le gain ou la perte est constaté en résultat.

Dans le présent cas, l'échange s'est effectué sur des bases autres que les justes valeurs des biens donnés et reçus. En outre, la soulte se compose de deux éléments :

- les espèces : 40.000 D
- la moitié des frais de l'opération dite contrat en main qui devaient être supportés par l'autre échangiste soit 29.600 D x 50% = 14.800 D

Ainsi, si l'on compare la valeur d'échange et les justes valeurs, on constate un déséquilibre :

<b>Termes de l'échange</b>	
<b>Reçu par 2 T</b>	<b>Reçu par l'échangiste</b>
Bien reçu à la juste valeur	334.500 D
Soulte	40.000 D
Frais contrat en main	14.800 D
<b>Total</b>	<b>389.300 D</b>

Lorsque la valeur de l'échange retenue diffère de l'équilibre des justes valeurs, soit : Juste valeur du bien donné  $\pm$  soulte  $\neq$  juste valeur du bien reçu  $\pm$  soulte, il est possible de se demander si les dispositions du § 20 de la NC 05 (qui reposent sur l'égalité de la juste valeur de l'actif reçu et celle de l'actif donné ajustée de la soulte) s'appliquent au cas de l'espèce ou s'il convient plutôt de retenir comme base de comptabilisation de l'échange la valeur la plus faible ou la plus fiable entre la juste valeur du bien reçu et la juste valeur du bien donné corrigée de la soulte ?

L'application de la définition du coût historique au cas de l'espèce permet de retenir comme base de comptabilisation de l'échange, «la juste valeur du bien donné pour s'approprier l'actif au moment de son acquisition».

Aussi, si l'on suppose que la juste valeur du bien donné soit plus fiable, l'échange est comptabilisé comme suit :

Terrain		389.300	
	Terrain		238.000
	Trésorerie		40.000
	Créditeurs		14.800
	<b>736 Produits nets sur cession d'immobilisations</b>		<b>96.500</b>
<hr/>			
Terrain		14.800	
	Transfert de charges ou trésorerie		14.800

#### 2ème hypothèse : Actifs de même nature

L'évaluation se fait à la valeur comptable de l'actif cédé.

Terrain		292.800	
	Terrain		238.000
	Trésorerie		40.000
	Créditeurs		14.800
<hr/>			
Terrain		14.800	
	Transfert de charges ou trésorerie		14.800

#### Exemple (4) :

Dans une perspective d'exploitation de nouvelles applications informatiques, notamment de gestion de production, une société a échangé d'anciens micro-ordinateurs de valeur comptable, à la date d'ouverture, de 24.750 dinars (coût d'origine de 45.000 dinars moins amortissement cumulé de 20.250 dinars) contre de nouveaux micro-ordinateurs de valeur marchande de 55.000 dinars et le paiement de la somme de 35.000 dinars, la valeur de reprise des anciens micro-ordinateurs étant fixée à 20.000 dinars.

Pour constater cette opération d'échange, réalisée le 30 juin 1999, le compte «2282 Equipement de bureau» a été débité de la somme versée par la société.

Le matériel informatique fait l'objet d'un amortissement linéaire au taux de 15%. Vous envisagez l'hypothèse où l'on considère que les biens échangés sont de nature différente comme l'hypothèse où l'on considère que les biens échangés sont de même nature avant de qualifier la nature de l'opération.

### Calcul des termes de l'échange :

#### Equipement cédé :

Valeur brute 45 000 D

Amortissement :

$$20\,250\text{ D} + \frac{45\,000\text{ D} \times 15\%}{2} = 23\,625\text{ D}$$

Valeur comptable nette 21 375 D

Prix d'échange convenu 20 000 D

Equipement reçu 55 000 D

Soulte versée 35 000 D

Pour le cas de l'espèce, l'échange révèle une perte de valeur du matériel, le traitement comptable sera, par conséquent, le même que l'échange porte sur des biens de nature différente ou de même nature.

30/06/1999			
<b>681</b> Dotations aux amortissements		3 375	
<b>2882</b> Amortissement équipement de bureau			3 375
Amortissement complémentaire : $45\,000\text{ D} \times 15\% \times 1/2 = 3\,375\text{ D}$			
d°			
<b>2282</b> Equipement de bureau		55 000	
<b>2882</b> Amortissement équipement de bureau		23 625	
<b>636</b> Pertes de cession		1 375	
<b>2282</b> Equipement de bureau			45 000
Trésorerie			35 000
Echange d'ordinateurs			
31/12/1999			
<b>681</b> Dotations aux amortissements		4 125	
<b>2882</b> Amortissement équipement de bureau			4 125
Amortissement équipement de bureau : $55\,000\text{ D} \times 15\% \times 1/2 = 4\,125\text{ D}$			

### Qualification de l'échange

Un actif de même nature est un actif dont la juste valeur et l'utilisation dans **une même branche d'activités** sont similaires ; ainsi par exemple, les échanges d'avions, d'hôtels ou d'autres biens immobiliers.

Une stricte application des dispositions du paragraphe 20 de la NC 05 aboutirait à qualifier d'échange de biens de nature différente tout échange assorti de soulte. Néanmoins, une telle interprétation n'est ni conforme aux usages dominants au plan international, ni aux développements retenus dans les exemples non publiés donnés en annexe à la NC 05. Il s'ensuit que le critère déterminant pour qualifier **un échange est l'utilisation du bien dans une branche d'activités similaires**.

Ainsi, "on considère que des biens non monétaires sont de même nature lorsqu'ils sont de la même catégorie, remplissent les mêmes fonctions ou sont utilisés dans le même secteur d'activité" (2), tels l'échange d'équipements d'un ancien modèle contre des équipements nouveaux.

Dans ce sens, l'échange des ordinateurs peut être qualifié d'échange de biens de même nature.

On peut ajouter la condition des justes valeurs rapprochées pour qualifier l'échange de même nature en plus des conditions touchant aux biens échangés et à leur utilisation dans le même secteur d'activités. Selon cette vision, l'importance de la soulte dans le cas de l'espèce conduirait à qualifier l'échange étudié d'échange de nature différente.

(2) Ménard et Chlala, comptabilité intermédiaire - Edition le renouveau pédagogique - Canada - 1990, page 549.

### **k) Immobilisation reçue gratuitement**

Le coût d'entrée dans le patrimoine d'une immobilisation acquise à titre gratuit correspond à sa valeur vénale ou juste valeur (CCCF § 41). La même règle est reprise par le §13 de la NC 05 qui dispose qu'une immobilisation corporelle doit être initialement évaluée à sa valeur vénale en cas d'acquisition à titre gratuit.

La comptabilisation d'une immobilisation acquise à titre gratuit sur la base de sa juste valeur semble plus appropriée que la comptabilisation aux seuls coûts réels accessoires car limiter le coût de prise en compte d'une immobilisation reçue gratuitement aux coûts engagés ne donne pas une base raisonnable de mesure des immobilisations reçues gratuitement.

La contrepartie de la valeur portée à l'actif est inscrite selon les mêmes règles que celles régissant les subventions d'investissement (NC § 12.07).

### **§ 3. Immobilisations financées par un crédit fournisseur gratuit**

Lorsque le règlement de l'acquisition d'une immobilisation est échelonné au delà des conditions habituelles de crédit gratuit, **le coût d'acquisition doit correspondre à un règlement au comptant. Toute différence est enregistrée en frais financiers sur la période de crédit c'est-à-dire selon les règles de séparation des périodes et la méthode des intérêts composés. Lorsque le prix d'achat au comptant est connu, la différence entre le prix d'achat au comptant et le nominal de la dette constitue des intérêts différés rapportés en résultat sur la période de crédit sur la base du taux réel de rendement du crédit.**

«Si on n'attribue pas d'intérêts à de tels contrats d'achat à tempérament, le bien sera inscrit à un montant plus élevé que sa juste valeur ou que son coût d'origine réel. De plus, les intérêts débiteurs seraient ainsi sous-évalués dans les résultats de tous les exercices en cause». (3)

Lorsque les frais financiers se rapportent à une période supérieure à l'exercice, il convient à notre avis de les comptabiliser dans un compte de régularisation «16859 Intérêts différés» (4) à présenter en déduction du compte «1685 Crédit fournisseurs d'immobilisations».

Ces intérêts implicites défalqués du coût d'origine de l'immobilisation peuvent aussi être portés au débit d'un compte d'autres actifs non courants à créer «2734 Frais d'actualisation sur crédit fournisseurs d'immobilisations» (5) et être traités selon les règles régissant le compte «273 Frais d'émission et primes de remboursement des emprunts». Ce deuxième traitement préserve mieux l'intérêt fiscal de l'entreprise.

Les intérêts implicites peuvent aussi être déduits purement et simplement du montant de la dette au fournisseur qui est prise en compte pour sa juste valeur au lieu de son montant nominal.

#### **Exemple d'illustration : (d'après révision comptable - session juin 1998)**

Le 01/07/1997, réception et mise en service d'un matériel de production acquis par une société auprès de l'un de ses fournisseurs pour un montant de 400.000 D, payable en 4 tranches annuelles de 100.000 D chacune (en début de période par chèque bancaire). Un prix au comptant de 372.325 D a été proposé à la société lors des négociations relatives à l'acquisition de ce matériel qui est amorti linéairement sur 10 ans et ne présente pas de valeur résiduelle significative.

Il convient de présenter le tableau de remboursement du crédit fournisseur intégrant les intérêts implicites et passer les écritures nécessaires au 31/12/1997.

#### **Solution :**

Acquisition d'un matériel de production

- Coût d'acquisition hors charges financières (prix au comptant) : 372.325 D.
- Charges financières (sur toute la période du crédit fournisseur) : 400.000 D - 372.325 D = 27.675 D.
- Le taux d'intérêt implicite, " t " est tel que :  $372.325 = 100.000 \times \frac{1 - (1 + t)^{-3}}{t}$

---

(3) Op.cit, page 546.

(4) Ce compte est créé par nos soins ; il ne figure pas dans la nomenclature comptable de référence.

(5) Op.cit

$$\implies \frac{1 - (1 + t)^{-3}}{t} = 2,72325 \implies t = 5\%$$

• Tableau de remboursement du crédit fournisseur :

Echéance	Montant	Intérêts	Principal remb.	Principal non remb.
-	-	-	-	372.325
1/7/1997	100.000	-	100.000	272.325
1/7/1998	100 000	13.616	86.384	185.941
1/7/1999	100 000	9.297	90.703	95.238
1/7/2000	100 000	4.762	95.238	-
<b>Total</b>	<b>400 000</b>	<b>27.675</b>	<b>372.325</b>	<b>-</b>

01/07/1997			
<b>2234</b> Matériel industriel		372.325	
<b>2734</b> Frais d'actualisation sur crédit fournisseurs d'immobilisations		27.675	
<b>1685</b> Crédit fournisseurs d'immobilisations			300.000
<b>532</b> Banque			100.000
Acquisition matériel moyennant un crédit fournisseur gratuit			
31/12/1997			
<b>686</b> Dotations aux amortissements - charges financières		6.808	
<b>2734</b> Frais d'actualisation sur crédit fournisseurs d'immobilisations			6.808
13.616 x 6/12 = 6.808 D			
31/12/1997			
<b>1685</b> Crédit fournisseurs d'immobilisations		100.000	
<b>404</b> Fournisseurs d'immobilisations			100.000
Reclassement échéance à moins d'un an			
dito			
<b>68112</b> Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles		18.616	
<b>28234</b> Amortissement matériel industriel			18.616
Dotation de l'année : $\frac{372.325 \times 10\% \times 6}{12} = 18.616$ D			

#### Prix au comptant non déterminable :

Lorsque le taux d'intérêt n'est pas spécifié ou lorsqu'il est anormalement faible, il faut déterminer un taux d'intérêt raisonnable. L'objectif est de se rapprocher du taux d'intérêt que l'acheteur et le vendeur auraient négocié dans une opération de ce genre effectuée entre personnes sans lien de dépendance. Il faut tenir compte des facteurs suivants lorsqu'on détermine le taux d'intérêt : la cote de crédit de l'emprunteur, le montant et la date d'échéance du crédit ainsi que le taux d'intérêt en vigueur. (6)

#### Section 3. Dépenses postérieures

Les dépenses postérieures relatives à une immobilisation corporelle déjà prise en compte doivent être ajoutées à la valeur comptable du bien lorsqu'il est probable que des avantages futurs, supérieurs au niveau de performance initialement évalué du bien existant, bénéficieront à l'entreprise. Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être inscrites en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues.

(6) Selon Ménard et Chlala, comptabilité intermédiaire - Editions le renouveau pédagogique - Canada 1990 - page 545.

Les dépenses postérieures relatives à une immobilisation corporelle ne sont incluses dans la valeur comptable de cette immobilisation que s'il est démontré que les avantages économiques futurs de l'actif existant, excédant le niveau normal antérieurement déterminé, bénéficieront à l'entreprise.

Ces dépenses peuvent inclure :

- (1) La modification d'une unité de production permettant **d'allonger sa durée** d'utilisation.
- (2) L'augmentation de la quantité de produits fabriqués grâce à l'unité de production (**augmentation de la capacité**).
- (3) L'amélioration de parties des machines permettant d'obtenir une **amélioration substantielle de la qualité** de la production.
- (4) L'adoption de nouveaux processus de production permettant **une réduction substantielle des frais d'exploitation** initialement établis.

Ménard et Chlala <sup>7</sup> regroupent les dépenses relatives aux immobilisations en service en 4 grandes catégories :

- (1) **Agrandissements** : Accroissement des dimensions d'un bien ou ajout d'éléments nouveaux.
- (2) **Améliorations et remplacements** : Remplacement d'un bien existant par un bien amélioré.
- (3) **Réaménagement des installations** : Déplacement d'un bien d'une place à une autre.
- (4) **Réparations** : Frais engagés pour maintenir le bien en bon état de fonctionnement.

Le traitement comptable approprié des dépenses encourues postérieurement à l'acquisition d'une immobilisation corporelle dépend des conditions prévalant lors de l'évaluation et de l'enregistrement de l'immobilisation correspondante et de la recouvrabilité ou non de la dépense subséquente (NC § 05.24, alinéa 1).

#### "Agrandissements :

Les agrandissements ne posent pas de problèmes comptables majeurs. Par définition, on capitalise tout ajout aux immobilisations puisqu'il y a création d'un nouvel élément d'actif. L'ajout d'une nouvelle aile à un hôtel ou l'ajout d'un système de climatisation dans un bureau, par exemple, augmente la capacité de production de l'immobilisation et doit être capitalisé et rapproché des avantages qui en découleront dans les exercices futurs.

Le problème le plus difficile qui peut survenir dans ce cas est celui du traitement comptable des modifications apportées, par suite de l'ajout, à la structure existante. Par exemple, les dépenses engagées pour abattre le mur d'un bâtiment afin de libérer l'espace pour l'ajout sont-elles à ajouter au coût de l'agrandissement ou à passer dans les charges de l'exercice ? La réponse est fonction de l'objectif recherché. Si l'entreprise avait prévu d'agrandir le bâtiment dans l'avenir, le coût de démolition sera ajouté au coût de l'agrandissement. Si, par contre, l'entreprise n'avait pas prévu un tel agrandissement, les frais de démolition seront passés dans les charges de l'exercice, puisque l'on considère que la planification de la direction a été inefficace (coût anormal). Pratiquement, la valeur comptable de l'ancien mur demeurera dans les comptes, même si théoriquement on devrait l'en retirer." (8)

#### "Améliorations et remplacements :

Les améliorations et les remplacements sont des substitutions de biens existants par de nouveaux biens. On parlera d'amélioration dans le cas où le nouveau bien est **meilleur** que le bien existant. On parlera de **remplacement** dans le cas où le nouveau bien est de **qualité semblable** au bien existant.

Souvent, les améliorations et les remplacements découlent d'une politique générale de modernisation et de restauration d'un bâtiment ou d'une partie du matériel. La difficulté réside dans la distinction à faire entre ces dépenses et celles qui concernent les réparations ordinaires. On doit se demander si les dépenses amélioreront la capacité de service du bien ou si elles serviront uniquement à le maintenir en état de fonctionner. Il est fréquent que l'on ne puisse donner une réponse claire ; il faut alors se servir de son jugement pour arriver à classer adéquatement les dépenses." (9)

Lorsque la valeur comptable d'une immobilisation corporelle tient déjà compte d'une diminution des avantages futurs, la dépense subséquente en vue de rétablir les avantages économiques futurs attendus de l'immobilisation est immobilisée, à condition que la valeur comptable n'excède pas le

---

(7) Op.cit, pages 557 à 561.

(8) Op.cit

9 Op.cit

montant récupérable de l'immobilisation. Tel est le cas notamment lorsque le prix d'achat reflète déjà l'obligation pour l'entreprise d'engager ultérieurement des dépenses qui seront nécessaires pour mettre le bien en état de fonctionnement. On peut citer, à titre d'exemple, l'acquisition d'un immeuble exigeant une rénovation. En de telles circonstances, les dépenses sont ajoutées au coût d'origine du bien dans la mesure où elles pourront être récupérées lors de l'utilisation future de ce bien (NC § 05.24, alinéa 2).

Des éléments essentiels de certaines immobilisations corporelles peuvent avoir à être remplacés à intervalles réguliers. Par exemple, au bout d'un certain nombre d'heures d'utilisation, un four peut avoir besoin d'un nouveau revêtement intérieur, ou bien les intérieurs d'avions tels que les sièges et les cuisines peuvent devoir être renouvelés plusieurs fois au cours de la vie de l'appareil. Ces éléments sont comptabilisés comme des actifs distincts parce qu'ils ont des durées d'utilisation différentes de celles des immobilisations corporelles auxquelles ils se rattachent. En conséquence, dès lors que les critères de constatation d'une immobilisation sont satisfaits, les dépenses encourues pour remplacer ou renouveler un tel élément sont comptabilisées comme l'acquisition d'un bien distinct et le bien remplacé est ramené à sa juste valeur (NC § 05.25).

Si on établit que les dépenses amélioreront le rendement du bien, il faudra les capitaliser. A cet effet, on choisit l'une des deux méthodes suivantes, selon les circonstances.

**"1. Méthode de substitution :** Théoriquement, la méthode de la substitution est la pratique qu'il faut suivre lorsqu'on dispose de la valeur comptable de l'ancien actif. Si on peut déterminer la valeur comptable de l'ancien bien, il n'est pas difficile d'effacer l'ancien coût et de le remplacer par le coût du nouveau bien.

Le problème qu'entraîne cette méthode comptable consiste à déterminer la valeur comptable de l'ancien bien. Généralement, les différents composants d'un bien donné perdent de la valeur à des rythmes différents, mais on n'en fait pas une comptabilisation directe. Les pneus, le moteur et la carrosserie d'un camion, par exemple, ne s'usent pas au même rythme, mais la plupart des entreprises emploient un taux unique d'amortissement pour leurs camions. Il y aurait moyen de procéder à l'amortissement distinct de chaque composant, mais l'exigence d'efficacité exclut cette méthode. Donc, si on ne peut déterminer la valeur comptable du bien remplacé, il faut avoir recours à l'autre méthode.

**2. Capitalisation du nouveau coût :** Ce qui justifie la capitalisation du coût d'une amélioration ou d'un remplacement est le fait que, même si la valeur comptable de l'ancien élément d'actif n'a pas été retirée des livres comptables, on peut supposer que cet élément a été suffisamment amorti pour que sa valeur comptable se trouve réduite à zéro. Même si cette hypothèse ne se vérifie pas dans tous les cas, en général la différence n'est pas très importante. En pratique, on utilise cette méthode pour comptabiliser les améliorations." <sup>10</sup>

#### **Réaménagement des installations :**

"Lorsqu'une entreprise procède à un réaménagement de ses installations, elle engage des dépenses destinées à procurer des avantages futurs. Ces dépenses ne constituent pas des ajouts, des remplacements ou des améliorations. On pourra par exemple procéder au réaménagement d'un groupe de machines afin de faciliter la production future. S'il est possible de déterminer le coût d'installation original et d'évaluer le montant amorti jusqu'à ce jour, on devrait traiter le coût de réaménagement comme un coût de remplacement. Si ce n'est pas possible, ce qui est habituellement le cas, les nouveaux frais engagés devraient être présentés comme une charge à répartir et amortis sur les exercices pendant lesquels on espère en tirer un avantage. S'ils sont négligeables ou s'ils ne peuvent être facilement dissociés des autres frais d'exploitation, ou encore si l'avantage futur qu'on espère en tirer est douteux, ils devraient être immédiatement passés en charges."(11)

Les frais de changement d'emplacement sont d'autres frais de même nature. Par exemple, lorsqu'une entreprise déménage son siège social d'une ville à une autre ou d'un endroit à un autre, elle comptabilise les frais engagés de changement d'emplacement en tant que charges à répartir si la direction démontre que le déménagement procurera des avantages économiques futurs qui bénéficieront à l'exploitation.

#### **Réparations :**

Les dépenses relatives aux réparations ou à l'entretien des immobilisations corporelles qui sont encourues afin de restaurer les avantages futurs qu'une entreprise peut escompter du niveau de

---

<sup>10</sup> Op.cit

<sup>11</sup> Op.cit

performance antérieurement déterminé du bien concerné, sont, en général, inscrites en charges. Par exemple, les frais de révision des installations et de l'équipement sont généralement inscrits en charges parce qu'ils servent à maintenir, et non à augmenter, le niveau de performance déterminé (NC § 05.23).

"Les **réparations ordinaires** sont des frais engagés pour maintenir les biens en état de fonctionner ; on les passe en charges au cours de l'exercice où ils sont engagés en supposant que c'est le seul exercice qui en profitera. Le remplacement des petites pièces, le graissage et l'ajustement des machines, l'application d'une nouvelle couche de peinture et le nettoyage sont des exemples de frais d'entretien périodiques compris dans les frais ordinaires d'exploitation. Il est souvent difficile de distinguer une réparation d'une amélioration ou d'un remplacement. La question décisive est de déterminer si les frais sont susceptibles d'améliorer le rendement futur du bien. S'il s'agit d'une **réparation majeure**, telle une révision complète, elle profitera à plusieurs exercices et il faudrait considérer les frais comme un ajout, une amélioration ou un remplacement, selon le type de réparation effectuée." (12)

Exemple : Le coût d'un nouveau moteur pour un camion constitue généralement une réparation majeure ayant pour effet de prolonger la durée de vie utile du camion. Le montant d'un tel échange standard est capitalisé.

Corrélativement, la durée de vie du camion devra faire l'objet d'une nouvelle estimation.

Sur le plan théorique, le traitement comptable le plus approprié aurait été de retirer la valeur et les amortissements de l'ancien moteur (quote-part du coût initial du camion) pour la remplacer par le coût du nouveau moteur.

#### **Section 4. Principe de mesure postérieure à la constatation initiale**

Postérieurement à sa constatation initiale à l'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué de l'amortissement, à moins que des **circonstances ou événements particuliers** donnent à penser que la valeur comptable nette ne pourra pas être récupérée par les résultats futurs provenant de son utilisation, auquel cas il y a lieu de ramener la valeur de l'actif à sa valeur récupérable.

A titre d'exemple, les événements ou circonstances suivants peuvent amener l'entreprise à constater une dépréciation :

- a) baisse significative de la valeur de marché d'un actif ;
- b) évolution importante et défavorable de la législation ou de l'environnement économique affectant la valeur de l'actif ; et
- c) accumulation des coûts de loin supérieure aux montants initialement estimés pour la fabrication ou l'acquisition d'un élément d'actif.

Si l'entreprise rencontre une des situations décrites ci-dessus ou d'autres situations analogues de nature à engendrer une réduction de valeur de l'actif, elle doit estimer le montant des cash-flows futurs actualisés qui seront générés par l'utilisation de l'actif et son éventuelle cession. Si le montant des cash-flows futurs actualisés est inférieur à la valeur comptable nette de l'actif, une réduction de valeur doit être constatée.

Le montant des cash-flows futurs est déterminé sur la durée de vie de l'immobilisation. Il est déterminé par ensemble d'immobilisations le plus réduit possible, à partir duquel il est possible de mettre en évidence un flux de trésorerie indépendant des flux liés à d'autres immobilisations. Pour le calcul des cash-flows, les charges financières ne sont pas prises en compte. Le montant des cash-flows est augmenté de la valeur résiduelle du bien.

Le montant des cash-flows est déterminé à partir de projections et d'hypothèses raisonnablement justifiées.

L'estimation des cash-flows peut se faire à l'aide d'une fourchette de prévisions auxquelles l'entreprise applique une probabilité de réalisation, en fonction du caractère objectivement vérifiable des hypothèses retenues.

Lorsque les cash-flows actualisés y compris la valeur résiduelle sont inférieurs à la valeur comptable nette du bien en question, une réduction de valeur doit permettre de ramener le bien à sa valeur récupérable, lorsque celle-ci est difficile à déterminer à sa juste valeur. La juste valeur est déterminée par référence au prix du marché, s'il existe un marché actif pour le bien, ou si ce prix ne peut être

obtenu, par référence à un prix d'un bien équivalent, ou par référence à d'autres techniques d'évaluation s'il n'est pas possible de se référer à un prix de marché.

La réduction de la valeur comptable nette d'une immobilisation corporelle destinée à la ramener à sa valeur récupérable est constatée en charges en réduisant la valeur brute de l'immobilisation ou par la constitution de provision s'il est jugé que la réduction de valeur n'est pas irréversible.

Lorsque la réduction est imputée définitivement, la nouvelle valeur comptable nette du bien constitue la nouvelle base d'amortissement (13).

L'amortissement se calcule par conséquent sur la base de cette nouvelle valeur pour la durée restant à courir. La réduction de valeur est constatée en résultat de l'exercice. Elle est définitive et ne peut être ultérieurement annulée, même si les résultats futurs s'améliorent.

Lorsque la réduction de valeur est jugée non irréversible, la valeur comptable nette est ramenée à la valeur récupérable par le biais d'une provision pour dépréciation.

Lorsque la valeur d'une immobilisation a été réduite par voie de provision, la base amortissable est constituée par la nouvelle valeur nette et l'amortissement correspondra à cette nouvelle valeur nette répartie sur le nombre restant d'années d'utilisation de l'immobilisation.

En cas de reprise ultérieure de la provision, l'amortissement est réajusté depuis l'année de constitution de la provision pour faire comme si la provision reprise n'avait jamais été constituée.

Exemple : (Epreuve de révision comptable - Session principale - Mai 1999)

Une société possède un groupe d'immobilisations concourant à la fabrication d'un produit de grande consommation, acquis le 1er janvier 1996 pour un coût d'origine de 3.000.000 dinars. 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 dinars. La juste valeur des équipements de la société est estimée à 1.200.000 dinars.

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 dinars) :

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

On admet un taux d'actualisation annuel de 10%. De même, par souci de simplification, on admet que les cash-flows seront réalisés en fin de période et on admet de faire abstraction de toute considération fiscale.

#### **Solution :**

- Coût d'origine :	3.000.000 D
- Amortissements 1996 et 1997 :	600.000 D
- Valeur nette comptable au 31/12/1997 :	2.400.000 D

---

13 Selon le § 47 de la NC 05 relative aux immobilisations corporelles, lorsque la réduction est imputée, la nouvelle valeur comptable nette du bien est égale à sa juste valeur ce qui n'est pas en harmonie avec les dispositions du § 45 de ladite norme qui retient pour règle de référence l'estimation à la valeur récupérable à partir des cash-flows futurs actualisés et comme règle de substitution, lorsque la détermination de la valeur récupérable par l'estimation des cash-flows futurs s'avère difficile, l'estimation à la juste valeur. Il s'en suit que selon la première règle de référence, la valeur récupérable n'est pas nécessairement égale à la juste valeur mais à la valeur d'utilité.

i) Revue de la durée d'utilisation restante des équipements :

- La durée d'utilisation restante passe de 8 ans à 6 ans
- Amortissement 1998 :  $2.400.000 / 6 = 400.000$  D
- Valeur nette comptable au 31/12/1998 : 2.000.000 D

La révision de la durée d'amortissement est un changement d'estimation appliqué de façon prospective et qui devrait, si son incidence est significative, entraîner une information par note.

ii) Test de réduction de valeur :

- Cash-flows actualisés :  $\frac{500}{(1,1)} + \frac{450}{(1,1)^2} + \frac{400}{(1,1)^3} + \frac{350}{(1,1)^4} + \frac{300}{(1,1)^5} \approx 1.550$  MD

- Juste valeur au 31/12/1998 = 1.200.000 D

- Au 31/12/1998, il convient de ramener la valeur nette comptable des équipements de la société à 1.550 MD (valeur économiquement recouvrable par l'usage), soit une dépréciation à constater (en plus de l'amortissement) pour un montant de 450 MD.

## **Section 5. Sortie de l'actif**

### **§ 1. Principe**

Les immobilisations corporelles doivent être retirées de l'actif du bilan lors de leur cession, ou lors de leur mise au rebut c'est-à-dire lorsque l'immobilisation n'a plus d'utilité permanente et qu'aucun avantage économique n'est attendu lors de sa cession.

La différence entre le produit de cession et la valeur comptable nette à la date du retrait est incluse dans le résultat de l'exercice en cours.

Lors des cessions d'immobilisations corporelles, la différence entre le prix de cession hors TVA reversée et la valeur nette comptable représente la plus ou moins-value de cession et constitue le résultat de cession. L'enregistrement de ce résultat est effectué selon le cas au débit du compte 636 ou au crédit du compte 736. La valeur nette comptable est mise en évidence en débitant le compte d'amortissement concerné, par le crédit du compte d'immobilisation correspondant pour le montant brut de l'immobilisation cédée.

Si l'immobilisation a fait l'objet d'une provision pour dépréciation, cette provision est reprise lors de la cession de l'immobilisation par le crédit sur compte «7816 Reprises sur provisions».

Cette solution n'est pas conforme aux développements de la NCG relatifs au fonctionnement des comptes qui disposent : à la date de cession de l'immobilisation, la provision est virée tout comme l'amortissement au compte d'immobilisation approprié afin de mettre en évidence la valeur comptable nette de l'actif cédé.

Or l'assimilation de la provision à l'amortissement est inappropriée. En effet, la provision est destinée à constater une perte jugée non irréversible alors que l'amortissement constate une perte irréversible. A la date de la cession, toute provision pour dépréciation sur immobilisation doit, par conséquent, à l'instar du traitement préconisé pour les provisions pour dépréciation des clients, être systématiquement reprise par le biais du compte «7816 Reprise sur provisions».

Deux autres arguments militent pour la technique de la reprise systématique des provisions :

- elle préserve l'intérêt fiscal de l'entreprise,
- elle facilite l'élaboration de l'état de flux de trésorerie.

### **§ 2. Immobilisations totalement amorties**

La valeur comptable des immobilisations entièrement amorties demeure inscrite en actif tant que lesdites immobilisations subsistent dans l'entité.

### **§ 3. Immobilisations retirées de l'exploitation et mises hors service**

Les immobilisations retirées de l'exploitation sont à loger dans une subdivision séparée du compte d'immobilisations concerné (NCG).

**Destruction d'une immobilisation** : Une immobilisation détruite doit être radiée de l'actif. La valeur comptable nette à la date de la destruction peut être passée en charges par le biais d'une dotation aux amortissements exceptionnelle ou hors exploitation. La valeur brute de l'immobilisation et son amortissement sont ensuite extournés pour solde.

**Immobilisation mise hors service** : Une immobilisation peut être mise hors service pour des raisons d'ordre physique, économique, juridique ou écologique.

Les facteurs d'ordre physique sont notamment l'usure, la sécurité, la détérioration, etc...

Les facteurs d'ordre économique sont notamment l'obsolescence ou la désuétude (qualité ou capacité non compétitive, produit non demandé, etc...).

Les facteurs d'ordre juridique sont notamment l'interdiction du produit ou de ses composantes fabriquées par l'équipement concerné.

Les facteurs d'ordre écologique peuvent être la lutte contre la pollution sous ses différentes formes. Les facteurs d'ordre écologique peuvent se cumuler avec les facteurs juridiques ou résulter d'une politique d'avant garde de l'entreprise.

Une immobilisation mise au rebut doit être réduite à sa juste valeur par le biais d'une réduction de valeur.