



**Avis d'interprétation n° 01-2023 en date
du 09 mars 2023 portant sur la norme
des comptes de l'Etat NCE 02 :
« Les immobilisations corporelles »**

Table des matières

Préambule	7
I. DEFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION	8
1. Définition des immobilisations corporelles	8
2. Champ d'application	8
3. Catégories d'immobilisations corporelles	9
3.1 Actifs sui-generis	9
3.2 Terrains	10
3.3 Bâtiments et constructions	10
3.4 Actifs d'infrastructure	10
3.5 Parc mobilier	10
3.6 Immobilisations corporelles en cours	11
II. REGLES DE PRISE EN COMPTE	11
1. Règle générale	11
1.1 Notion de contrôle	11
1.1.1 Définition	11
1.1.2 Appréciation du critère de contrôle	12
1.1.3 Contrôle conjoint	13
1.2 Application du critère de contrôle aux différentes modalités de gestion	14
1.2.1 Immobilisations corporelles objet d'une autorisation pour occupation temporaire du domaine de l'Etat	14
1.2.2 Immobilisations corporelles objet de contrats concourant à la réalisation de service public	15
1.2.3 Immobilisations corporelles objet de contrats de location	15
1.2.4 Immobilisations corporelles objet de contrats de location-financement	16
1.2.5 Immobilisations corporelles mises à disposition	16
1.2.6 Immobilisations corporelles objet d'apports en nature	17
1.2.7 Immobilisations corporelles en cours	18
2. Règles spécifiques de prise en compte	18
2.1 Regroupement et seuil de comptabilisation à l'actif	19
2.2 Décomposition des immobilisations corporelles	19
2.3 Pièces de rechange	20
2.4 Biens acquis pour des raisons liées à la sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement	20

3.	Date de comptabilisation des immobilisations corporelles	21
III.	REGLES D’EVALUATION	22
1.	Règles d’évaluation initiale	22
1.1	Coût d’acquisition	22
1.2	Coût de production	24
1.2.1	<i>Coût de production d’une immobilisation corporelle générée en interne</i>	24
1.2.2	<i>Coût de production d’une immobilisation corporelle dans le cadre d’un marché de travaux</i>	25
1.3	Juste valeur	27
1.3.1	<i>Valeur de marché</i>	27
1.3.2	Coût de remplacement	28
1.3.2.1	<i>Approche du coût de remplacement net d’amortissement</i>	30
1.3.2.2	<i>Approche du coût de remise en état</i>	31
1.3.2.3	<i>Approche des unités de service</i>	31
1.3.3	Critères de choix entre les différentes approches de détermination de la juste valeur	32
1.4	Valeur globale	34
1.5	Règles spécifiques d’évaluation initiale	34
1.5.1	<i>Immobilisations corporelles mises à la disposition de l’Etat</i>	34
1.5.2	<i>Reprise de contrôle d’une immobilisation corporelle</i>	34
1.5.3	<i>Immobilisations corporelles acquises par voie d’expropriation</i>	34
1.5.4	<i>Immobilisations corporelles acquises par voie d’échange</i>	35
1.6	Coûts ultérieurs	37
1.6.1	<i>Conditions d’immobilisation des dépenses ultérieures</i>	37
1.6.2	<i>Dépenses de mise aux normes et de mise en conformité</i>	38
1.6.3	<i>Coûts ultérieurs dans le cadre de l’approche par composants</i>	38
2.	Règles d’évaluation à la date de clôture	39
2.1	Règles d’amortissement	39
2.1.1	Montant amortissable	42
2.1.1.1	<i>Détermination du montant amortissable</i>	42
2.1.1.2	<i>Valeur résiduelle</i>	42
2.1.2	Durée d’utilité	43
2.1.2.1	<i>Détermination de la durée d’utilité</i>	43
2.1.2.2	<i>Révision de la durée d’utilité</i>	43
2.1.3	Modes d’amortissement	47

2.1.3.1	Mode d'amortissement linéaire.....	47
2.1.3.2	Mode d'amortissement variable.....	48
2.1.3.3	Révision du mode d'amortissement.....	49
2.2	Règles de dépréciation	50
2.2.1	Définition	50
2.2.2	Test de dépréciation	51
2.2.3	Valeur récupérable	51
IV.	DECOMPTABILISATION.....	55
1.	Conditions de décomptabilisation.....	55
2.	Incidence de la décomptabilisation.....	56
3.	Cas de décomptabilisation	56
3.1	Cas de cession à titre onéreux	56
3.2	Cas de transfert	57
3.3	Cas de la mise au rebut	59
V.	INFORMATIONS A FOURNIR.....	59
VI.	DISPOSITIONS TRANSITOIRES	66

Liste des illustrations

Illustration 1 : Détermination du coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle	24
Illustration 2 : Détermination du coût de production d'une immobilisation corporelle générée en interne	25
Illustration 3 : Détermination du coût de production d'une immobilisation corporelle en cours dans le cadre d'un marché de travaux	26
Illustration 4 : Calcul et actualisation du coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état	26
Illustration 5 : Détermination de la valeur de marché d'engins acquis à titre gratuit	28
Illustration 6 : Détermination de la juste valeur selon l'approche du coût de remplacement net d'amortissement	30
Illustration 7 : Détermination de la juste valeur selon l'approche du coût de remise en état....	31
Illustration 8 : Détermination de la juste valeur selon l'approche des unités de service	31
Illustration 9 : Acquisition d'un terrain par voie d'expropriation.....	34
Illustration 10 : Echange d'un terrain contre un autre	37
Illustration 11 : Echange d'un immeuble contre un terrain avec versement d'une soulte par l'Etat.....	37
Illustration 12 : Traitement comptable du remplacement d'un composant.....	39
Illustration 13 : Traitement comptable des pièces de sécurité	41
Illustration 14 : Révision de la durée d'utilité, du montant amortissable et de la valeur résiduelle	44
Illustration 15 : Mode d'amortissement variable.....	48
Illustration 16 : Changement du mode d'amortissement.....	49
Illustration 17 : Test de dépréciation et détermination du montant de la dépréciation	54
Illustration 18 : Décomptabilisation d'une immobilisation corporelle avec incidence sur le solde de la période.....	58
Illustration 19 : Restitution d'une immobilisation corporelle mise à la disposition de l'Etat....	58

Liste des figures

Figure 1 : Démarche pour la détermination de la juste valeur	33
Figure 2 : Démarche d'évaluation d'une immobilisation corporelle reçue dans le cadre d'une opération d'échange	36
Figure 3 : Test de dépréciation et détermination du montant de la dépréciation	53

Préambule

Le présent avis a pour objet l'interprétation des dispositions de la norme des comptes de l'Etat : la NCE 02 « Les immobilisations corporelles » publiée par arrêté du Ministre des Finances du 12 septembre 2019. Il explicite ainsi l'ensemble des concepts et des dispositions énoncés par la norme et qui couvrent les règles de prise en compte des immobilisations corporelles, les règles de leur évaluation, la décomptabilisation ainsi que les informations à fournir au niveau des notes.

De même, le présent avis apporte des éclaircissements quant aux dispositions transitoires permettant l'établissement du bilan d'ouverture.

L'objectif du présent avis consiste à analyser et à expliquer davantage les dispositions de la NCE 02 « Les immobilisations corporelles » et ce, dans le but de faciliter leur appréhension, d'éviter les divergences de leur interprétation et de garantir ainsi l'application uniforme de la norme et l'harmonisation des pratiques comptables entre les différentes parties prenantes.

En se basant sur des explications, des exemples pratiques et des illustrations explicitant les dispositions normatives stipulées par la NCE 02, le présent avis d'interprétation permettra :

- de clarifier la composition de chaque catégorie des immobilisations corporelles;
- d'analyser les différents aspects de la notion de contrôle retenu en tant que critère de prise en compte d'une immobilisation corporelle au bilan de l'Etat et de présenter les indicateurs d'appréciation de ce critère et ce, en fonction des différentes modalités de gestion des immobilisations corporelles ;
- d'expliciter les règles d'évaluation initiale d'une immobilisation corporelle, en précisant les méthodes et approches de détermination de sa valeur d'entrée au bilan ;
- d'expliciter les règles d'évaluation ultérieure d'une immobilisation corporelle selon le modèle du coût et ce, en clarifiant davantage les règles d'amortissements et celles relatives aux dépréciations ;
- d'expliciter les conditions de décomptabilisation d'une immobilisation corporelle, d'en préciser les différents cas ainsi leur impact sur le solde de la période comptable ou sur la situation nette;
- de clarifier les règles de présentation des informations à fournir au niveau des notes, et ce en proposant des modèles de tableaux récapitulatifs favorisant l'intelligibilité de l'information financière relative aux immobilisations corporelles ; et
- d'expliciter les dispositions transitoires.

I. DEFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION

1. Définition des immobilisations corporelles

1. Les immobilisations corporelles constituent des éléments d'actifs physiques et tangibles. Elles correspondent à des ressources actuellement contrôlées individuellement ou conjointement par l'Etat, du fait d'un événement passé et ayant une capacité à générer des avantages économiques futurs ou un potentiel de service au profit de l'Etat. L'avantage économique futur ou le potentiel de service procuré par une immobilisation corporelle résulte de son utilisation par l'Etat sur plus d'une période comptable, soit dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit à des fins administratives, ou bien pour être louée à des tiers.

2. Les immobilisations corporelles se distinguent des stocks au vu des critères suivants :

- l'intention de détention : l'Etat détient l'immobilisation corporelle pour l'utiliser ou la donner en location à des tiers, tandis que le stock est destiné à être consommé, vendu ou distribué ; et
- la durée de détention : une immobilisation corporelle est destinée à servir de façon durable à l'activité de l'Etat, tandis qu'un stock est destiné à être consommé, vendu ou distribué dans les douze mois qui suivent la date de clôture.

Pour illustrer cette distinction, on cite l'exemple de l'acquisition par le ministère chargé de la santé en vertu d'un marché cadre des équipements médicaux dans l'intention de les distribuer gratuitement au profit de plusieurs établissements publics de santé. Dans ce cas, ces équipements ne constituent pas des immobilisations corporelles pour l'Etat, mais plutôt des éléments de stocks, dans la mesure où ils ne sont pas destinés à être utilisés de manière durable par les services du ministère.

Ces équipements demeurent comptabilisés en stocks jusqu'à la date d'émission de l'acte attributif qui correspond à la décision de la distribution des équipements au profit de l'établissement bénéficiaire.

2. Champ d'application

3. La NCE 02 traite des immobilisations corporelles à inscrire dans les états financiers individuels de l'Etat. Entrent dans le périmètre comptable de l'Etat, les services des ministères ainsi que les structures et les établissements de l'Etat ne jouissant pas d'une personnalité juridique indépendante.

4. L'ensemble des actifs de l'Etat qui répondent à la définition d'une immobilisation corporelle présentent différentes caractéristiques eu égard à leur nature nécessitant ainsi des règles comptables spécifiques. A cet effet, la norme vient distinguer les immobilisations corporelles qui sont régies totalement ou partiellement par ses dispositions de celles qui sont exclues de son champ d'application.

5. Certaines immobilisations corporelles nécessitent des règles spécifiques de prise en compte et/ou d'évaluation initiale sans présenter de spécifications quant aux règles d'évaluation ultérieure. A cet effet, les règles de comptabilisation initiale de ces immobilisations sont traitées par d'autres normes. Il s'agit :

- des actifs détenus en vertu de contrats location-financement objet de la NCE traitant des contrats de location ; et
- des actifs régis par des contrats concourant à la réalisation d'un service public objet de la NCE traitant des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

6. L'étude de l'ensemble des actifs de l'Etat répondant à la définition d'une immobilisation corporelle a révélé que certaines immobilisations nécessitent des traitements comptables spécifiques en raison des particularités qu'ils présentent, notamment eu égard à leur nature ou à leur valeur historique et culturelle. A cet effet, des normes spécifiques leur sont réservées et ces immobilisations se situent hors du champ d'application de la NCE 02. Il s'agit :

- des actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole, qui font l'objet de la NCE traitant de l'agriculture ; et
- des actifs historiques, sites naturels et culturels ainsi que les édifices de culte objet de la NCE traitant des actifs historiques, culturels et des sites naturels.

3. Catégories d'immobilisations corporelles

7. Compte tenu de la diversité des immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application de la NCE 02, et afin de présenter une information intelligible aux différents utilisateurs de l'information financière, une classification des immobilisations corporelles dans des catégories constituant chacune un ensemble d'actifs de nature similaire et reflétant les spécificités de l'activité de l'Etat, s'est avérée nécessaire. A cet effet, les immobilisations corporelles ont été regroupées dans les catégories suivantes :

- actifs sui-generis ;
- terrains ;
- bâtiments et constructions ;
- actifs d'infrastructure ;
- parc mobilier ; et
- immobilisations corporelles en cours.

3.1 Actifs sui-generis

8. La catégorie « actifs sui-generis » comporte les immobilisations corporelles spécifiques et nécessaires à la réalisation des missions de la défense et de la sécurité nationales. Elle comporte les actifs détenus principalement par les structures relevant de la défense et de la sécurité nationales et des douanes tels que les bâtiments et constructions hors usage de bureaux et d'habitation et leurs terrains d'assiette, les terrains militaires (les champs de tirs, les champs d'exercice...), les actifs d'infrastructure militaires tels que des bases aériennes, ainsi que le parc mobilier (équipements, parc roulant, et matériel militaire et de sécurité nationale).

3.2 Terrains

9. La catégorie « terrains » couvre principalement :

- les terrains nus : terrains dépourvus de toute construction ou infrastructure, exception faite des terrains agricoles et des terrains de carrière ;
- les terrains agricoles : terrains destinés à la production agricole ou pouvant servir de support à cette production ou classés comme tels conformément à la législation en vigueur;
- les terrains bâtis : terrains d'assise des bâtiments, des constructions ou des actifs d'infrastructure, qu'ils soient achevés ou en cours de construction ; et
- les terrains de carrière : terrains exploités pour l'extraction de substances minérales classées en tant que carrière conformément à la législation en vigueur telles que les sables, les argiles et les roches compactes.

3.3 Bâtiments et constructions

10. La catégorie « bâtiments et constructions » couvre notamment :

- les bâtiments et constructions à usage administratif qui englobent les immeubles à usage administratif tels que les bâtiments abritant les ministères y compris leurs services extérieurs et les ateliers;
- les bâtiments à usage d'habitation qui englobent les logements administratifs, notamment ceux attribués comme avantages en nature au profit des fonctionnaires publics ; et
- les bâtiments et constructions hors usage administratif et d'habitation qui comprennent les immeubles non exploités à des fins administratives ou d'habitation, notamment, les immeubles loués à des tiers.

3.4 Actifs d'infrastructure

11. Les actifs d'infrastructure sont des éléments d'actifs qui font partie d'un système ou d'un réseau et ils sont spécialisés par nature et ne permettent pas une autre utilisation, sauf bouleversements majeurs. On cite essentiellement :

- les infrastructures routières et les ouvrages d'art associés ;
- les infrastructures hydrauliques tels que les barrages ; et
- les dispositifs de lutte contre l'érosion.

3.5 Parc mobilier

12. La catégorie « parc mobilier » comprend :

- le parc roulant qui couvre principalement les moyens de transport terrestre, maritime et aérien, ainsi que les engins de travaux et les engins agricoles ; et
- le parc non roulant qui couvre essentiellement les mobiliers de bureau, le matériel informatique, les machines et les outillages.

3.6 Immobilisations corporelles en cours

13. La catégorie « immobilisations corporelles en cours » regroupe les immobilisations corporelles qui sont en cours de construction ou de production par les moyens propres de l'Etat, ou dans le cadre d'un marché de travaux.

Cette catégorie comporte essentiellement les actifs d'infrastructure en cours de construction tels que les ponts, les routes et les barrages ainsi que les bâtiments en cours de construction.

II. REGLES DE PRISE EN COMPTE

1. Règle générale

14. Les dispositions de la NCE 02 prévoient de comptabiliser au bilan de l'Etat l'ensemble des immobilisations corporelles qu'il contrôle individuellement ou conjointement sur plus d'une période comptable à condition que la valeur de ces actifs puisse être évaluée de manière fiable.

15. L'évaluation consiste à déterminer la valeur monétaire à laquelle les immobilisations corporelles sont prises en compte au bilan de l'Etat. Cette évaluation peut se baser sur des estimations. Pour être qualifiée de fiable, l'évaluation doit être exempte d'erreurs et de biais significatifs.

Les règles d'évaluation initiale des immobilisations corporelles de l'Etat sont explicitées au niveau des paragraphes 82 à 129 du présent avis.

1.1 Notion de contrôle

1.1.1 Définition

16. Le contrôle d'une immobilisation corporelle par l'Etat est défini comme étant sa capacité de l'exploiter et d'assumer les risques afférents à son exploitation, et ce afin de tirer profit de ses avantages économiques futurs ou de son potentiel de service.

17. L'appréciation de l'existence d'un contrôle exercé par l'Etat sur les avantages économiques ou le potentiel de service que procure une immobilisation corporelle est une question primordiale pour l'application de la norme.

18. Pour juger de l'existence du contrôle, l'Etat doit se baser sur la réalité économique plutôt que sur la propriété juridique. En effet, le critère de propriété juridique n'est pas le seul déterminant pour confirmer le contrôle de l'immobilisation. Le contrôle d'une immobilisation corporelle suppose que l'Etat ait la maîtrise des avantages économiques ou du potentiel de service de cette immobilisation et qu'il assume l'essentiel des risques afférents à son exploitation. Cette approche économique introduit la notion de patrimoine comptable qui diffère du patrimoine juridique.

19. Le patrimoine comptable de l'Etat englobe les immobilisations corporelles dont la propriété juridique revient à l'Etat et placé sous son contrôle ainsi que les immobilisations corporelles sous le contrôle de l'Etat et dont la propriété juridique revient à d'autres entités. En revanche, le

patrimoine comptable de l'Etat ne comprend pas les biens dont la propriété juridique lui revient mais qui sont contrôlés par d'autres entités.

20. L'adoption du critère de contrôle vise à offrir aux utilisateurs des états financiers une image fidèle sur la consistance et la valeur de l'ensemble des immobilisations corporelles exploitées par l'Etat, à titre permanent et sous quelque forme que ce soit, et ce en vue de lui permettre de remplir ses missions.

21. Par ailleurs, et afin de concilier entre l'approche fondée sur la réalité économique et l'approche fondée sur la propriété juridique, la norme prévoit que les notes doivent indiquer les immobilisations corporelles dont la propriété juridique revient à l'Etat et qui sont contrôlées par d'autres entités.

1.1.2 Appréciation du critère de contrôle

22. Le contrôle s'apprécie en fonction de la maîtrise des conditions d'utilisation de l'immobilisation corporelle régies par une forme juridique bien déterminée. Ainsi, l'appréciation du critère de contrôle se base principalement sur les droits de propriété, d'usage ou de jouissance. A cet effet, l'existence du contrôle est déterminée, notamment, en fonction :

- de la propriété juridique de l'actif à condition que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'Etat ;
- de la détention de l'actif qui confère à l'Etat le droit d'en user et/ou d'en jouir, nonobstant la propriété juridique ;
- des responsabilités : l'Etat supporte la quasi-totalité des risques et bénéficie des avantages économiques futurs et du potentiel de service inhérents à la détention de l'actif, même si le transfert de propriété n'est pas intervenu.

23. L'appréciation du critère de contrôle vise à déterminer si l'Etat a la capacité de bénéficier du potentiel de service ou des avantages économiques inhérents à la détention de l'immobilisation corporelle. Il est à préciser que le fait que l'Etat n'exerce pas momentanément cette capacité n'exclut pas l'existence du contrôle, du moment qu'il se réserve l'aptitude de cet exercice à tout moment. C'est le cas de l'inexploitation momentanée d'un actif.

24. Le fait que l'Etat supporte les risques et les charges afférents à l'exploitation du bien constitue une simple présomption de l'existence du contrôle de l'immobilisation. En effet, la responsabilité de l'Etat face aux risques et aux charges afférents à l'exploitation de l'immobilisation ne suffit pas à elle seule pour juger de l'existence ou non du contrôle. Ainsi, lorsque l'Etat supporte les risques et les charges afférents à l'exploitation du bien sans bénéficier des avantages économiques futurs ou du potentiel de services procurés par l'immobilisation, il est considéré ne disposant pas du contrôle de l'immobilisation.

25. Lorsque la responsabilité face aux risques et aux charges afférents à l'exploitation d'une immobilisation n'incombe pas à l'Etat, le contrôle de l'Etat sur l'immobilisation n'est pas remis en cause à condition qu'il bénéficie des avantages économiques futurs ou du potentiel de services

procurés par l'immobilisation. Ainsi, l'Etat peut contrôler un bien même s'il ne supporte pas les risques et les charges afférents à son exploitation.

26. La détermination de l'existence du contrôle requiert l'exercice d'un jugement professionnel en se basant sur les faits, la substance des relations contractuelles et les circonstances particulières de l'exploitation de l'actif. A cet effet, l'analyse des droits et des obligations afférents à l'utilisation de l'immobilisation corporelle tel que prévu par les dispositions légales, réglementaires ou contractuelles constitue la principale source des indicateurs à examiner pour conclure de l'existence ou non de contrôle de l'immobilisation corporelle.

27. Pour appuyer le processus d'évaluation de l'existence du contrôle, il convient d'étudier les indicateurs suivants :

- l'Etat est-il le bénéficiaire des avantages économiques futurs et du potentiel de service rattachés à l'immobilisation ?
- l'Etat bénéficie-t-il des avantages économiques futurs et du potentiel de service rattachés à l'immobilisation avec d'autres entités ?
- les dispositions législatives ou les modalités et les conditions contractuelles transfèrent-elles à l'Etat la quasi-totalité des avantages et des risques inhérents à la propriété ?
- l'Etat est-il en mesure d'interdire, de restreindre l'usage de l'immobilisation par les tiers ou d'imposer des conditions d'utilisation de l'immobilisation ?
- l'Etat est-il responsable de la performance et de l'entretien de l'immobilisation ?
- l'Etat est-il responsable de la remise à neuf et du remplacement de l'immobilisation ?
- l'Etat s'expose-t-il à tous les risques liés à l'obsolescence, aux dommages environnementaux, aux dommages non assurés ou à l'arrêt d'exploitation de l'immobilisation ?
- l'Etat assume-t-il les risques survenus lors de la phase de construction?

28. Les indicateurs cités ci-haut sont non exhaustifs et non cumulatifs et varient selon la nature de l'immobilisation. Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient tous réunis pour que le contrôle de l'Etat soit établi.

29. Par ailleurs, la norme exige que toute opération de transfert de contrôle entre l'Etat et les tiers doit être matérialisée par un acte écrit. Ainsi, toute immobilisation corporelle exploitée par un tiers de manière illégale est considérée sous le contrôle de l'Etat.

1.1.3 Contrôle conjoint

30. Dans certains cas, l'étude des indicateurs de contrôle peut révéler que l'Etat a une capacité de disposer du potentiel de service ou de l'avantage économique de l'immobilisation de manière partagée avec d'autres entités. Ce partage de contrôle se manifeste par une utilisation conjointe et un partage des risques y afférents. En effet, aucune des parties prise individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation de l'actif ni de prendre unilatéralement les décisions stratégiques y afférentes telles que les dépenses de gros entretien.

31. Cette modalité d'exploitation conjointe de l'actif donne lieu contrôle conjoint qui doit être matérialisé par des conventions entre l'Etat et d'autres entités.

32. Par ailleurs, le contrôle conjoint doit être exercé d'une manière directe par l'Etat et ne doit pas être accompagné par la création d'une société de projet, jouissant d'une personnalité juridique indépendante, appelée à contrôler elle-même l'immobilisation en question.

33. Une immobilisation corporelle contrôlée conjointement est comptabilisée dans les comptes de l'Etat à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif. La détermination de la quote-part du contrôle est une affaire de jugement professionnel qui doit s'appuyer sur les dispositions contractuelles qui régissent le contrôle conjoint de l'actif entre l'Etat et l'autre entité. A défaut de dispositions spécifiques, la quote-part du contrôle peut être déterminée en se référant au pourcentage de financement.

34. Lorsqu'une immobilisation corporelle ayant été sous le contrôle individuel de l'Etat fait l'objet d'une convention de contrôle conjoint avec une autre entité, elle doit figurer dans les comptes de l'Etat à hauteur de sa nouvelle quote-part de contrôle. Cette opération est qualifiée d'un transfert partiel de contrôle. La diminution du pourcentage de contrôle est ainsi traduite par la décomptabilisation de l'immobilisation en question à concurrence de la part du contrôle transférée.

1.2 Application du critère de contrôle aux différentes modalités de gestion

35. L'appréciation du critère de contrôle se base sur l'analyse des modalités de gestion des immobilisations corporelles par l'Etat. Ces modalités peuvent conduire soit à un transfert total, soit à un transfert partiel ou encore à conserver la totalité du contrôle. Les illustrations ci-après visent à appliquer les indicateurs de contrôle aux principales modalités de gestion du domaine de l'Etat.

1.2.1 Immobilisations corporelles objet d'une autorisation pour occupation temporaire du domaine de l'Etat

36. L'autorisation pour occupation temporaire du domaine de l'Etat est assimilée à une opération de location moyennant le paiement d'une redevance. Elle ne constitue donc pas un acte de transfert de contrôle.

37. Les immobilisations corporelles objet d'une autorisation pour occupation temporaire demeurent parmi les actifs de l'Etat, étant donné que celui-ci demeure bénéficiaire des avantages économiques futurs représentés par les redevances dues à ce titre.

1.2.2 Immobilisations corporelles objet de contrats concourant à la réalisation de service public

38. Les immobilisations corporelles inscrites initialement au bilan de l'Etat peuvent faire l'objet de contrats concourant à la réalisation de service public qui prennent notamment la forme de concessions ou de contrats de partenariat public-privé.

39. L'évaluation des indicateurs de contrôle des immobilisations corporelles objet de contrats concourant à la réalisation d'un service public, peut aboutir aux cas suivants :

- ces immobilisations corporelles restent sous le contrôle de l'Etat durant la durée du contrat, par conséquent elles restent comptabilisées au bilan de l'Etat.
- ces immobilisations corporelles sont contrôlées conjointement durant la durée du contrat, elles sont comptabilisées au bilan de l'Etat à hauteur de sa quote-part de contrôle.
- ces immobilisations corporelles ne sont pas contrôlées par l'Etat durant la durée du contrat, elles sont décomptabilisées et une information à leur sujet est présentée au niveau des notes.
- ces immobilisations corporelles sont retournées à l'Etat à la fin du contrat, elles sont comptabilisées au bilan de l'Etat à la date de reprise du contrôle.

40. La norme traitant des contrats concourant à la réalisation d'un service public explicitera les indicateurs de contrôle spécifiques pour cette modalité de gestion des immobilisations corporelles.

1.2.3 Immobilisations corporelles objet de contrats de location

41. Les immobilisations corporelles de l'Etat faisant objet d'un contrat de location sont comptabilisées au bilan de l'Etat, étant donné que ce dernier bénéficie des avantages économiques futurs représentés par les loyers dus à ce titre.

42. Dans le cadre d'un contrat de location d'un terrain agricole, en vertu de la loi n°95-21 du 13 février 1995 relative aux immeubles domaniaux agricoles telle que modifiée et complétée, notamment, par la loi n°96-48 du 10 juin 1996, l'Etat peut accorder une autorisation de donner en hypothèque l'usufruit dudit terrain. Ce dernier demeure inscrit à l'actif de l'Etat dans la mesure où il continue à bénéficier des loyers représentant les avantages économiques futurs liés à cette immobilisation.

Dans le cas où l'exploitant manque à ses engagements vis à vis de l'établissement de crédit (bénéficiaire de l'hypothèque) ou s'il est déchu de ses droits par l'Etat, l'usufruit est transféré à l'établissement en question pour une durée suffisante pour le recouvrement des fonds prêtés. L'établissement bénéficiaire du transfert de l'usufruit peut procéder à la location de l'immobilisation dans la limite de la durée du transfert.

Durant la période de transfert de l'usufruit, l'Etat perd le contrôle de cette immobilisation à titre non définitif, étant donné qu'il ne bénéficie plus d'aucun avantage économique. Par conséquent, l'immobilisation est décomptabilisée du bilan et fait l'objet d'une information au niveau des notes.

A la fin de la période du transfert, l'Etat reprend le contrôle du terrain et le réintègre de nouveau à son bilan pour sa juste valeur.

1.2.4 Immobilisations corporelles objet de contrats de location-financement

43. Les biens acquis par l'Etat dans le cadre de contrats de location-financement et qui satisfont à la définition d'immobilisations corporelles d'une part et aux règles de prise en compte d'autre part, sont comptabilisés au bilan de l'Etat.

44. Pour satisfaire au critère de contrôle, le contrat de location-financement doit avoir pour effet de transférer à l'Etat la quasi-totalité des avantages et des risques inhérents à la propriété de l'actif objet du contrat, et ce nonobstant le transfert de propriété à la fin du contrat.

45. L'Etat, en sa qualité de preneur, acquiert les avantages économiques ou le potentiel de service lié à l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée de vie économique et s'oblige, en contrepartie du droit d'utilisation, à payer une dette envers le bailleur, évaluée conformément à la NCE traitant des contrats de location.

1.2.5 Immobilisations corporelles mises à disposition

46. La mise à disposition est une opération à travers laquelle « l'entité transférante » transfère gratuitement le contrôle une immobilisation corporelle sur plus d'une période comptable à une autre entité dite « entité bénéficiaire » tout en conservant la propriété juridique.

47. La mise à disposition, d'une immobilisation corporelle par l'Etat au profit d'autres entités confère à l'entité bénéficiaire le droit de jouissance de l'immobilisation. De ce fait, elle constitue une opération de transfert de contrôle.

En effet, dans le cadre d'une opération de mise à disposition, l'Etat conserve la propriété juridique de l'actif corporel transféré, mais en perd le contrôle. De l'autre côté, l'entité « bénéficiaire » contrôle l'actif corporel transféré dans la mesure où elle maîtrise ses conditions d'utilisation, bénéficie de son potentiel de service ou des avantages économiques futurs découlant de cette utilisation et supporte les risques afférents à la détention de l'actif durant la période de mise à disposition.

48. Les immobilisations corporelles mises à disposition par l'Etat à d'autres entités ne sont pas comptabilisées à son bilan, mais elles font l'objet d'une note. Toutefois, à la fin de la durée de la mise à disposition, l'Etat reprend le contrôle de l'immobilisation corporelle et par conséquent, l'intègre de nouveau à son bilan.

49. La mise à disposition d'une immobilisation corporelle par l'Etat à d'autres entités est concrétisée notamment par les opérations d'affectation régies par le décret beylical en date du 18 juin 1918 et la loi n° 95-21 du 13 février 1995 telle que modifiée et complétée par la loi n°96-48 du 10 juin 1996, relative aux immeubles domaniaux agricoles.

50. En vertu du décret beylical susvisé, les immobilisations corporelles peuvent être affectées soit aux différents ministères, soit aux établissements publics soumis au code de la comptabilité publique. De plus, conformément à la loi n° 95-21 du 13 février 1995 telle que modifiée et complétée par la loi n°96-48 du 10 juin 1996, relative aux immeubles domaniaux agricoles, ces derniers peuvent être affectés au profit des établissements publics dont les attributions se rapportent à l'enseignement, la formation, la recherche scientifique et la vulgarisation agricole, des entreprises publiques chargées de l'une de ces missions ainsi qu'au profit des structures d'apprentissage dans le secteur agricole.

51. L'affectation d'immobilisations corporelles au profit des établissements publics soumis au code de la comptabilité publique ou toute autre entité jouissant d'une personnalité juridique indépendante constitue une opération de transfert de contrôle. Par conséquent, les immobilisations en question ne sont pas comptabilisées au bilan de l'Etat, étant donné que celui-ci ne bénéficie pas des avantages économiques futurs ou du potentiel de service liés à l'exploitation de ces immobilisations. Une information à leur sujet est à présenter au niveau des notes.

52. En revanche, les immobilisations corporelles affectées aux différents ministères restent sous le contrôle de l'Etat et sont inscrites à son bilan, puisque les ministères entrent dans le périmètre comptable de l'Etat.

53. De manière symétrique, l'opération de mise à disposition d'une immobilisation corporelle peut être réalisée au profit de l'Etat. Dans ce cas, il bénéficie, sur plus d'une période comptable, à titre gratuit, des avantages économiques futurs ou du potentiel de service afférents à l'immobilisation, sans qu'il en soit le propriétaire. L'immobilisation corporelle en question doit être inscrite dans le bilan de l'Etat puisqu'il en a le contrôle.

54. La mise à disposition d'une immobilisation corporelle au profit de l'Etat donne lieu à un transfert provisoire du contrôle du bien et l'Etat encourt une obligation actuelle de retourner l'actif à la fin de la durée de l'acte. Par conséquent, l'immobilisation corporelle objet de la mise à disposition au profit de l'Etat est prise en compte au bilan de l'Etat en contrepartie de la constatation d'un produit constaté d'avance. Ce dernier est réparti sur la durée d'utilité de l'immobilisation corporelle qui correspond, dans ce cas, à la période de la mise à disposition.

1.2.6 Immobilisations corporelles objet d'apports en nature

55. Les immobilisations corporelles peuvent faire l'objet d'apports en nature soit :

- au capital ou en fonds de dotation des entreprises et des établissements publics régis par la loi n°09- 89 du 1er février 1989 relative aux participations et entreprises publiques ;
- en fonds de dotation des établissements publics soumis au code de la comptabilité publique.

56. Les immobilisations corporelles faisant l'objet d'apports en capital ou en fonds de dotation ne sont plus sous le contrôle de l'Etat et par conséquent, elles doivent être décomptabilisées. En contrepartie, l'Etat comptabilise, selon l'intention de détention de la participation, des immobilisations financières ou des titres non immobilisés.

1.2.7 Immobilisations corporelles en cours

57. Pour les immobilisations corporelles en cours, le critère de contrôle s'apprécie selon les modalités de leur construction. En effet, l'Etat peut acquérir des immobilisations corporelles en cours soit :

- (a) en exerçant lui-même la totalité des attributions du maître d'ouvrage et ce, dans le cadre d'une production en interne par ses propres moyens. Dans ce cas, l'immobilisation corporelle en cours est sous le contrôle exclusif de l'Etat qui assume la totalité des risques y afférents ;
- (b) en confiant la production à un maître d'œuvre, dans le cadre d'un marché de travaux. L'appréciation du critère de contrôle s'effectue en fonction des droits et des obligations de l'Etat tel que prévu par les dispositions du contrat. Dans la plupart des cas où l'Etat est maître d'ouvrage, l'immobilisation corporelle en cours est considérée sous le contrôle de l'Etat durant la phase de réalisation des travaux ; ou
- (c) en confiant la production à un maître d'ouvrage délégué tel est le cas des projets de construction réalisés par les collectivités locales dans le cadre des crédits transférés par l'Etat. Dans ce cas, le maître d'ouvrage délégué est considéré comme un gestionnaire pour le compte de l'Etat et l'immobilisation corporelle en cours est considérée sous le contrôle de l'Etat durant la phase de réalisation des travaux.

2. Règles spécifiques de prise en compte

58. En règle générale, la NCE 02 prévoit qu'un élément qui répond à la définition d'une immobilisation corporelle et aux critères de prise en compte est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle à titre individuel. Toutefois, la norme offre la possibilité de regrouper ou de décomposer des immobilisations corporelles tout en respectant les caractéristiques qualitatives de l'information financière et les contraintes liées tel que prévu par le cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public.

59. L'application stricte de la règle générale peut poser en pratique certaines difficultés. Une appréciation est nécessaire pour appliquer les règles de comptabilisation à certaines circonstances particulières. Il en est ainsi, notamment pour :

- les biens de faible valeur ;
- les pièces de rechange ; et
- les biens acquis pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement.

2.1 Regroupement et seuil de comptabilisation à l'actif

60. L'Etat peut procéder au regroupement de biens de faible valeur unitaire. Lorsque la valeur regroupée desdits biens est jugée significative, ils sont enregistrés en tant qu'une seule immobilisation corporelle pour la valeur regroupée et le traitement comptable prévu par la norme est appliqué à cette valeur.

61. Le regroupement concerne des biens de natures homogènes ayant des durées d'utilité proches. Il s'agit par exemple de regrouper les chaises et autres mobiliers de bureaux, les petits équipements électroniques de bureaux ou encore les périphériques informatiques.

62. Par ailleurs, et eu égard aux difficultés d'ordre pratique en ce qui concerne notamment la lourdeur et le coût de l'opération d'inventaire pour les biens de faible valeur, un arbitrage peut s'avérer nécessaire entre les caractéristiques qualitatives de l'information financière tout en tenant compte des contraintes « rapport avantages-coûts » et « importance relative ». Afin d'assurer un équilibre entre l'utilité de l'information et le rapport avantages-coûts, l'Etat peut adopter une politique comptable qui permet de définir des seuils de comptabilisation à l'actif. Le choix du montant du seuil est une question de jugement professionnel qui doit être effectué en fonction du niveau d'utilité de l'information requis aux fins de la gestion des immobilisations et de l'appréciation de la performance.

63. L'adoption du seuil de comptabilisation à l'actif conduit à enregistrer les biens dont la valeur est inférieure audit seuil, en charges de la période comptable au cours de laquelle a eu lieu l'acquisition. Ces biens sont, par conséquent, considérés comme entièrement consommés au cours de la période comptable en question.

2.2 Décomposition des immobilisations corporelles

64. La NCE 02 dispose que les immobilisations corporelles sont comptabilisées selon l'approche de l'actif unique. Toutefois, elle offre la possibilité d'opter pour l'approche par composants s'il s'avère que les avantages retirés d'une telle information financière justifient les coûts à engager pour la compilation de l'information sur les composants.

65. Selon l'approche de l'actif unique, l'ensemble des éléments constituant l'actif sont traités et comptabilisés comme étant une immobilisation corporelle indissociable.

66. L'adoption de l'approche par composants conduit à la décomposition de l'immobilisation corporelle en éléments séparés lorsque ces éléments présentent :

- (a) des durées d'utilité significativement différentes et procurent des avantages économiques ou un potentiel de service selon un rythme différent ;
- (b) une valeur unitaire significative par rapport aux autres éléments constituant l'immobilisation corporelle.

67. Les composants d'une immobilisation corporelle peuvent correspondre soit à :

- (a) des éléments devant être remplacés à des intervalles réguliers et ayant des durées d'utilité significativement différentes de celle de l'immobilisations principale ; ou
- (b) des dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretiens.

68. Dans ce cadre, on peut citer l'exemple d'une route nationale considérée comme immobilisation décomposable, comportant notamment les composants suivants :

- la couche de fondation ;
- la couche de base ;
- la couche de roulement ; et
- les trottoirs.

69. L'adoption de l'approche par composants implique que chaque composant soit comptabilisé séparément en tant qu'une immobilisation corporelle distincte lors de sa comptabilisation initiale ou lors de son remplacement. Egalement, chaque composant doit être amorti individuellement selon un plan d'amortissement qui lui est propre.

2.3 Pièces de rechange

70. Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement utilisés sur une période comptable et classés par conséquent en stocks. En revanche, sont constatées en immobilisations corporelles, les pièces de rechange principales et les pièces de sécurité que l'Etat s'attend à utiliser pendant plus d'une période comptable.

71. Les pièces de rechange sont qualifiées de principales en raison de l'importance de leur montant ou de leur utilisation ou encore lorsqu'elles font l'objet d'un programme pluriannuel de maintenance ou de renouvellement. Les pièces de sécurité correspondent à des pièces principales acquises en vue d'être utilisées en cas de pannes ou de casse accidentelle, afin d'éviter une interruption longue de l'activité.

72. Les pièces de rechange principales et le matériel d'entretien utilisés exclusivement avec une immobilisation corporelle bien identifiée et de manière irrégulière, sont comptabilisés en immobilisations corporelles. Toutefois, les pièces de rechange qui peuvent être utilisées de différentes manières sont enregistrées en stocks.

2.4 Biens acquis pour des raisons liées à la sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement

73. Les biens acquis pour des raisons liées à la sécurité ou à l'environnement sont comptabilisés en immobilisations corporelles lorsqu'ils sont incontournables pour que l'Etat puisse bénéficier des avantages économiques futurs ou du potentiel de service procurés par les actifs liés. Ces biens n'augmentent pas directement les avantages économiques futurs ou le potentiel de service se rattachant à l'immobilisation corporelle mais ils sont nécessaires pour que l'Etat puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de l'actif lié.

74. Les équipements de sécurité imposés par la législation en vigueur, notamment, les systèmes d'extinction automatique d'incendie et les systèmes de protection de l'électricité répondent à la condition citée au paragraphe précédent et sont donc comptabilisés en immobilisations corporelles.

3. Date de comptabilisation des immobilisations corporelles

75. Une immobilisation corporelle est inscrite initialement à l'actif à la date de prise ou de reprise de contrôle qui correspond généralement à la date de transfert des avantages et des risques afférents à la détention de l'actif. Cette règle générale de comptabilisation initiale est déclinée selon la nature de l'opération qui a entraîné l'acquisition de l'immobilisation corporelle.

76. Les immobilisations corporelles acquises à titre onéreux dans le cadre d'une consultation ou d'un marché public sont comptabilisées à la date de la livraison.

77. Les actifs acquis à titre gratuit dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe et remplissant la définition d'immobilisations corporelles sont comptabilisés initialement à :

- la date de réception des actifs objet de dons, donations et legs ;
- la date de la décision de confiscation par les autorités compétentes, pour les immobilisations confisquées ;
- la date de prononciation du jugement ayant acquis la force de la chose jugée dans le cadre des opérations de saisie ou de successions vacantes ; et
- la date de la découverte, pour les épaves.

78. Les immobilisations corporelles acquises suite à une opération d'expropriation pour cause d'utilité publique sont comptabilisées initialement à la date de publication du décret d'expropriation et ce, à condition de la consignation ou du paiement de l'indemnité d'expropriation.

79. La date de comptabilisation des immobilisations corporelles acquises dans le cadre d'un contrat de location-financement est déterminée selon les dispositions de la NCE traitant des contrats de location.

80. La date de comptabilisation de l'immobilisation en cours diffère selon les modalités de sa construction :

- (a) lorsque l'immobilisation corporelle en cours est générée par les moyens propres de l'Etat, elle est comptabilisée au fur et à mesure de l'avancement des travaux ; et
- (b) lorsque l'immobilisation corporelle en cours est construite dans le cadre de marchés de travaux, l'Etat comptabilise une immobilisation corporelle en cours à la date de la signature des procès-verbaux de constatation de travaux par les contractants (le maître d'ouvrage ou le maître d'ouvrage délégué et le maître d'œuvre) et donnant lieu aux versements d'acomptes. Par conséquent, les avances versées et qui ne sont pas liées à un avancement de travaux constituent des créances au profit de l'Etat et ne sont pas comptabilisées en tant qu'immobilisations corporelles en cours.

81. Lorsque l'immobilisation corporelle en cours est achevée, un réexamen du critère de contrôle doit être effectué pour la comptabilisation de l'immobilisation corporelle. Ce réexamen, peut aboutir soit à :

- (a) un contrôle exclusif par l'Etat de l'immobilisation corporelle en question ;
- (b) un contrôle conjoint avec d'autres entités, dans ce cas l'Etat comptabilise l'immobilisation corporelle à hauteur de sa quote-part de contrôle ; ou
- (c) un transfert total de contrôle conduisant à une décomptabilisation de l'immobilisation.

III. REGLES D'EVALUATION

1. Règles d'évaluation initiale

82. En vertu de la NCE 02, les immobilisations corporelles contrôlées par l'Etat sont évaluées initialement :

- au coût d'acquisition pour celles acquises à titre onéreux ;
- au coût de production pour celles produites en interne par les services de l'Etat ou dans le cadre d'un marché de travaux ;
- à la juste valeur pour celles dont le coût d'acquisition ou le coût de production sont inconnus, c'est le cas notamment des immobilisations acquises à titre gratuit dans le cadre des opérations sans contrepartie directe ; ou
- à une valeur globale pour les immobilisations corporelles relevant de la catégorie des actifs sui-generis.

1.1 Coût d'acquisition

83. A leur entrée au bilan de l'Etat, les immobilisations corporelles acquises à titre onéreux sont évaluées à leur coût d'acquisition. Ce coût est constitué du prix d'achat y compris les droits et les taxes non récupérables tels que la taxe sur la valeur ajoutée et les droits de douane, les coûts directement attribuables à la mise en état d'exploitation de l'actif de la manière prévue, ainsi que les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site. Les rabais et les remises commerciaux éventuels sont déduits du prix d'achat.

84. Les coûts directement attribuables à l'opération d'acquisition de l'immobilisation corporelle englobent, notamment :

- les honoraires de professionnels tels que les honoraires des ingénieurs, les commissions des intermédiaires et les frais d'actes ;
- les frais d'études à l'exclusion des études de faisabilité et/ou de recherche qui ne contribuent pas directement à l'acquisition ;
- les frais de livraison, de transport et d'assurance sur le transport ;
- les frais d'installation et de montage ;
- les frais des tests de bon fonctionnement ; et
- les frais de préparation du site.

85. En cas de réalisation de tests de bon fonctionnement, le coût de réalisation de ces tests est inclus dans le coût d'acquisition de l'immobilisation corporelle, et les produits y afférents tels que la vente d'échantillons générés pendant la phase de test, sont comptabilisés en tant que produits des opérations avec contrepartie directe, et ce en respect du principe de la non compensation.

86. Les coûts liés à la démolition d'une ancienne construction avant de commencer les travaux d'une nouvelle constituent des frais de préparation du site et ils sont par conséquent ajoutés à la valeur comptable du terrain.

87. Les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sont des coûts à engager lorsqu'une obligation juridiquement contraignante (convention internationale, loi, clauses contractuelles...) impose à l'Etat de remettre le site à son état initial à la fin de l'exploitation. Dans ce cas, et en premier lieu, l'Etat doit estimer les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site qu'il devrait engager à la fin de la période d'exploitation et ce, conformément à la norme des comptes de l'Etat traitant des provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. En deuxième lieu, ce coût estimé doit être actualisé et incorporé au coût d'acquisition de l'immobilisation corporelle lors de sa comptabilisation au bilan, en contrepartie d'une provision. A chaque date de clôture, la valeur de la provision est ajustée pour refléter l'effet du temps écoulé et ce, par la constatation d'une charge financière.

88. Certains frais ne constituent pas des éléments du coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle car ils ne sont pas nécessaires pour la mettre à l'endroit et à l'état appropriés à son exploitation de la manière prévue par l'Etat. Dès lors, ils sont considérés comme des charges de la période comptable. Il s'agit notamment des :

- frais de formation du personnel ;
- frais administratifs et autres frais généraux ;
- frais de l'exploitation d'une activité dans un nouveau site ;
- frais d'ouverture d'une nouvelle installation ; et
- frais de lancement d'un nouveau service lié à l'acquisition d'une nouvelle immobilisation corporelle (y compris les frais de publicité et de promotion).

89. Les charges financières relatives aux emprunts destinés à financer l'acquisition d'une immobilisation corporelle sont exclues du coût d'acquisition et constituent, par conséquent, une charge de la période comptable au cours de laquelle elles sont encourues.

90. L'intégration des frais dans le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle cesse lorsque celle-ci se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour être exploitée de la manière prévue par l'Etat. Ainsi, n'entrent pas dans la détermination du coût d'acquisition :

- les frais engagés pour le redéploiement de l'immobilisation corporelle ; et
- les coûts encourus alors qu'un élément capable de fonctionner de la manière prévue reste à mettre en service, ou est exploité en deçà de sa pleine capacité .

Illustration 1 : Détermination du coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle

A l'occasion du développement d'un système d'information, l'Etat a lancé un appel d'offre pour l'acquisition des équipements d'interconnexion de réseau informatique dont le résultat de dépouillement se présente comme suit :

Unité : DT

Eléments de coûts (TTC)	Montant
Prix d'achat	1 000 000
Honoraires du bureau d'étude chargé de la détermination des caractéristiques techniques du matériel	8 000
Frais de formation du personnel	5 000
Frais de livraison	700
Frais d'installation	7 000

Le contrat prévoit, également, des clauses relatives aux petites réparations et à l'entretien courant sur une durée de 3 ans pour un montant annuel de 10 000 DT.

A la date de la livraison du matériel, l'Etat doit comptabiliser ces équipements en tant qu'immobilisations corporelles à leur coût d'acquisition qui s'élève à 1 015 700 DT. Ce coût correspond à son prix d'achat (1 000 000 DT) augmenté des coûts directement attribuables à l'acquisition de l'actif, à savoir, les frais de livraison (700 DT), les honoraires du bureau d'étude chargé de la détermination des caractéristiques techniques du matériel (8 000 DT) et le coût d'installation (7 000 DT).

Les frais relatifs à la formation du personnel s'élevant à 5 000 DT ne sont pas inclus dans le coût d'acquisition de ces équipements, puisqu'ils ne sont pas nécessaires pour les amener à l'endroit et dans l'état appropriés à son exploitation de la manière prévue par l'Etat.

Les frais des petites réparations et de l'entretien courant prévus par le contrat pour 10 000 DT ne sont pas pris en compte dans la détermination du coût d'acquisition. Ils constituent des charges de la période comptable au cours de laquelle le service est réalisé.

1.2 Coût de production

91. Les immobilisations corporelles produites en interne par les moyens de l'Etat ou bien dans le cadre d'un marché de travaux, sont inscrites au bilan de l'Etat à leurs coûts de production.

92. Le coût production est déterminé en appliquant les mêmes règles prévues pour la détermination du coût d'acquisition tel qu'explicité au niveau des paragraphes de 84 à 90.

1.2.1 Coût de production d'une immobilisation corporelle générée en interne

93. Le coût de production d'une immobilisation corporelle générée en interne par les moyens de l'Etat est constitué du coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production pour permettre l'exploitation de l'immobilisation corporelle de la manière prévue par l'Etat. Ainsi, le coût de production comprend :

- le coût d'acquisition des matières premières consommées ;
- les charges directes de production ;

- la quote-part des charges indirectes de production déterminée selon des clés de répartition ;
- les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site ; et
- les frais d'études à l'exclusion des études de faisabilité et ou/de recherche qui ne contribuent pas directement à la production.

Illustration 2 : Détermination du coût de production d'une immobilisation corporelle générée en interne

Au cours de l'année N, l'Etat construit par ses propres moyens, une immobilisation corporelle. Le tableau suivant présente le détail des coûts engagés au titre de ce projet durant la période comptable N :

Unité : DT

Eléments de coûts (TTC)	Montant
Coût des matières premières consommées	50 000 000
Charge de personnel directement affecté au projet	400 000
Quote-part des charges de main d'œuvre indirecte affectée au projet	30 000
Charges indirectes fixes (loyers, amortissements des machines de production) s'élevant à 500 000 DT et affectées au projet à concurrence de 20 000 DT	20 000
Honoraires du bureau d'étude chargé du suivi du projet	50 000
Coût de démolition de l'ancienne construction	60 000

Le coût de production de l'immobilisation corporelle en cours au titre de la période comptable N s'élève à 50 500 000 DT et comprend le coût des matières premières consommées (50 000 000 DT), les charges de personnel directement affecté au projet (400 000 DT), la quote-part des charges de main d'œuvre indirecte affectée au projet (30 000 DT), la quote-part des charges indirectes fixes (20 000 DT), ainsi que les honoraires du bureau d'étude chargé du suivi du projet (50 000 DT).

Le coût de démolition de l'ancienne construction ne fait pas partie du coût de production de l'immobilisation corporelle. En revanche, il fait partie intégrante de la valeur du terrain d'assiette de la nouvelle immobilisation corporelle.

1.2.2 Coût de production d'une immobilisation corporelle dans le cadre d'un marché de travaux

94. Le coût de production d'une immobilisation corporelle générée dans le cadre d'un marché de travaux, est égal à la somme des acomptes déterminés sur la base des procès-verbaux de constatation des travaux exécutés signés par les parties contractantes (l'Etat et le maître d'œuvre). Le coût de production doit inclure également :

- les frais d'études à l'exclusion des études de faisabilité et/ou de recherche qui ne contribuent pas directement à la production de l'immobilisation corporelle ; et
- le coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site tel qu'explicité au niveau du paragraphe 87 du présent avis.

Illustration 3 : Détermination du coût de production d'une immobilisation corporelle en cours dans le cadre d'un marché de travaux

Les travaux de construction d'un échangeur routier dans le cadre d'un marché de travaux s'étalent sur quatre années pour un coût total de 25 000 000 DT. Au début l'année N, le maître d'œuvre a commencé les travaux et a reçu une avance de 2 000 000 DT.

Au mois de juin de l'année N, l'Etat et le maître d'œuvre ont signé un procès-verbal de constatation des travaux exécutés et ouvrant droit à acomptes au titre du projet. Le degré d'avancement des travaux validé par le procès-verbal s'est élevé à 10%. Le paiement de l'acompte a eu lieu le mois suivant.

Le montant de l'avance versée (2 000 000 DT) constitue une créance de l'Etat à l'encontre du maître d'œuvre. Elle est déduite du montant du premier acompte.

A la date de la signature du procès-verbal de constatation des travaux exécutés, une immobilisation corporelle en cours doit être constatée pour un coût de production qui s'élève à 2 500 000 DT ($25\,000\,000 \times 0,1$) afin de refléter le degré d'avancement des travaux exécutés et ce, en contrepartie de la constatation d'une dette au profit du maître d'œuvre pour le même montant.

Au mois de juillet, la dette envers le maître d'œuvre est éteinte par le paiement de l'acompte diminué de l'avance versée et des retenues conformément à la législation en vigueur.

Illustration 4 : Calcul et actualisation du coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état

Au 1^{er} janvier 2020, l'Etat a achevé la construction d'un actif d'infrastructure pour un coût de 20 000 000 DT. En vertu de la réglementation en vigueur, l'Etat a l'obligation de démanteler cet actif et de remettre en état le site à l'issue de sa période d'exploitation estimée à 50 ans.

Les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site qu'il engagerait à la fin de la cinquantième année sont estimés à 2 000 000 DT. Le taux d'actualisation correspond au taux d'intérêt sans risque qui s'élève à 7%.

L'actif d'infrastructure est amortissable selon le mode linéaire. La valeur résiduelle de cet actif est supposée être nulle.

Ce cas nécessite le reclassement de l'immobilisation en cours pour la valeur de 20 000 000 DT en actif d'infrastructure.

Le coût de production de cet actif est déterminé en incorporant le coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état.

Etant donné que le coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état à engager dans 50 ans est estimé à 2 000 000 DT et que le taux d'actualisation étant de 7%, la valeur actualisée à incorporer au coût de production de l'actif d'infrastructure est déterminée comme suit : $2\,000\,000(1+0.07)^{-50} = 67\,896$ DT.

Ainsi, l'actif d'infrastructure est évalué initialement à 20 067 896 DT (20 000 000 + 67 896).

La valeur actualisée du coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site constitue une provision pour 67 896 DT, conformément à la NCE traitant des provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. A chaque date de clôture, la valeur de la provision est ajustée pour refléter l'effet du temps écoulé par la constatation d'une charge financière.

Au 31/12/2020, l'Etat procède à :

- la comptabilisation des dotations aux amortissements pour un montant qui correspond au coût de production (20 067 896 DT) divisé par la durée d'utilité de 50 ans, soit 401 358 DT ; et
- la comptabilisation de la charge financière relative à la période comptable qui correspond à (67 896*7%), soit 4 752,7 DT et ce, contre la constatation d'une provision supplémentaire.

A chaque date de clôture, les charges financières sont calculées comme suit :

$$\text{Charge financière}_n = \text{provision}_{n-1} * \text{taux d'actualisation}$$

Le tableau suivant illustre le détail des calculs :

Unité : DT

Année	Provision au début de la période	Charges financières de la période / provision de la période	Provision à la fin de la période
2020	67 896	4 752,7	72 648,2
2021	72 648,2	5 085,4	77 733,6
2022	77 733,6	5 441,4	83 174,9
....			

1.3 Juste valeur

95. Lorsque le coût d'acquisition ou le coût de production d'une immobilisation corporelle ne sont pas connus, son coût d'entrée correspond à sa juste valeur à la date d'évaluation qui doit être la plus proche possible de la date de prise en compte. C'est le cas notamment, des immobilisations acquises à titre gratuit dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe telle que les dons, la saisie, la confiscation, les legs et les successions vacantes.

96. La juste valeur est déterminée via des travaux d'expertise effectués par les autorités compétentes. Les frais d'expertise constituent une charge de la période comptable.

1.3.1 Valeur de marché

97. La meilleure estimation de la juste valeur est la valeur de marché, c'est-à-dire, le prix qui pourrait être reçu pour la vente d'un actif identique (un même actif doté d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service résiduels identiques), dans des conditions de concurrence normale entre des intervenants consentants et bien informés sur un marché ouvert, actif et ordonné. La valeur de marché n'est donc pas une mesure spécifique à l'Etat. Il s'agit plutôt d'une valeur de sortie (de vente) déterminée à la date d'évaluation.

98. Le prix de marché approprié est généralement le cours acheteur du jour ou la moyenne de ces cours, le cas échéant. Lorsque le cours acheteur du jour n'est pas disponible, le prix de la transaction la plus récente sur un marché ouvert, actif et ordonné peut fournir une base à partir de laquelle la juste valeur peut être estimée, sous réserve que les circonstances économiques n'aient pas changé de façon importante entre la date de cette transaction et la date à laquelle est effectuée l'estimation.

99. Lorsque l'Etat ne dispose d'aucune indication permettant de déterminer la valeur de marché d'un actif identique, la juste valeur de l'actif est estimée par référence à la valeur de marché d'autres actifs dotés de caractéristiques similaires (des actifs similaires dotés d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service résiduels similaires), dans des circonstances et des implantations similaires. Ladite valeur doit être observée sur un marché ouvert, actif et ordonné. Pour déterminer cette valeur, l'Etat peut considérer les prix des transactions récentes pour des actifs similaires dans le même secteur d'activité. A titre d'exemple la juste valeur d'un terrain inexploité appartenant à l'Etat et pour lequel peu de transactions ont eu lieu pendant une longue période, peut être estimée par référence à la valeur de marché de terrains dotés de caractéristiques et d'une topographie similaires, dans une localisation similaire et pour lesquels des indications de marché sont disponibles.

100. Etant une valeur de sortie observée sur le marché sur lequel l'actif objet de l'évaluation pourrait être vendu, le prix de marché ne doit pas être ajusté en fonction des coûts de transaction liés à l'opération de vente. En effet, ces derniers ne constituent pas une caractéristique de l'actif, ils sont plutôt propres à la transaction et diffèrent selon la façon dont l'Etat conclut une transaction sur l'actif. En guise de coûts de transaction, on cite, notamment : les frais de prospection et de publicité, les frais d'assurance et les frais d'expertise pour déterminer la juste valeur. De même, la valeur de marché ne doit pas inclure les coûts engagés en amont pour acquérir l'actif, tels que les frais de port.

Illustration 5 : Détermination de la valeur de marché d'engins acquis à titre gratuit

Dans le cadre d'une convention de don, le ministère chargé de l'équipement a reçu des engins de travaux et a engagé des frais de 20 000 DT pour ramener le matériel de son pays d'origine. Ces engins sont négociés sur le marché au prix de 1,5 MDT. Les frais de publicité qui devraient être engagés pour annoncer la vente de ces engins sont estimés à 150 DT.

Dans ce cas, la juste valeur des engins correspond à la valeur de marché qui est égale à 1,5 MDT. Les frais de publicité (150 DT) ne sont pris en compte dans l'ajustement du prix puisqu'il s'agit des coûts de la transaction. De même, les frais engagés pour ramener le matériel de son pays d'origine (soit 20 000 DT), n'entrent pas dans l'ajustement du prix puisque c'est un coût engagé en amont.

1.3.2 Coût de remplacement

101. Il est généralement possible d'obtenir des valeurs de marché pour des terrains, des immeubles non spécialisés, des véhicules et de nombreux types d'installations et d'équipements, étant donné que des actifs identiques ou similaires à ces derniers (des actifs dotés d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service résiduels identiques ou similaires) sont négociés sur des marchés ouverts, actifs et ordonnés. Pour d'autres actifs, il peut se révéler difficile que des actifs identiques ou similaires dotés d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service résiduels identiques ou similaires soient négociés sur le marché mais il est possible que des actifs dotés d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service bruts identiques ou similaires (des actifs neufs),

soient négociés sur le marché. Dans ce cas, l'approche du coût de remplacement s'avère appropriée pour déterminer la juste valeur de tels actifs.

102.Le coût de remplacement est une valeur spécifique à l'Etat. Par conséquent, il s'agit d'une valeur d'entrée qui correspond au plus faible entre le coût d'acquisition et le coût de reproduction (reconstruction) d'actifs dotés d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service bruts identiques ou similaires, ajusté en fonction des avantages économiques ou du potentiel de service déjà consommés.

Coût de remplacement du potentiel de service d'un actif = Min (coût d'acquisition ; coût de reproduction) - avantages économiques ou potentiel de service déjà consommés = coût de remplacement du potentiel de service brut de l'actif - avantages économiques ou potentiel de service déjà consommés

A titre d'exemple, on cite notamment le cas d'un ancien équipement encore en usage dont le modèle n'est plus négocié sur le marché. Le prix d'un nouvel équipement doté d'un potentiel de service brut similaire peut constituer une mesure du coût de remplacement du potentiel de service brut de l'équipement objet de l'évaluation.

103.Etant une valeur d'entrée, le coût de remplacement inclut tous les coûts qui seraient nécessairement supportés pour remplacer le potentiel de service brut d'un actif.

104.Le coût de remplacement d'un actif comprend éventuellement le montant que l'Etat recevra de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

105.Pour les immeubles spécialisés, tels que les actifs d'infrastructure, il peut se révéler difficile de déterminer le coût d'acquisition d'actifs dotés d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service bruts identiques ou similaires, par suite, le coût de reproduction (reconstruction) de tels actifs, ajusté en fonction des avantages économiques ou du potentiel de service déjà consommés, peut s'avérer la meilleure estimation du coût de remplacement.

106.Il est à noter que dans certains cas, le prix indexé, d'après une période précédente, d'un actif identique ou d'un actif similaire (dotés, respectivement, d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service résiduels identiques ou similaires), peut être utilisé pour déterminer le coût de remplacement du potentiel de service brut de l'actif. Du fait que le prix de référence (le prix indexé) se rapporte à un actif dont les avantages économiques ou le potentiel de service ne sont pas encore consommés (actif neuf), le coût de remplacement du potentiel de service brut, ainsi déterminé, doit être ajusté en fonction des avantages économiques ou du potentiel de service déjà consommés et ce, afin de déterminer le coût de remplacement de l'actif. En cas d'adoption de la méthode du prix indexé, il est primordial de vérifier que la technologie de production n'ait pas changé d'une manière significative et que la capacité de l'actif de référence soit la même que celle de l'actif objet de l'évaluation. L'indice des prix est établi par les autorités compétentes.

107.Le coût de remplacement reflète le remplacement d'un potentiel de service dans des conditions habituelles et non pas les coûts qui pourraient être supportés en cas de nécessité urgente découlant d'un évènement imprévisible.

108.Afin de déterminer le coût de remplacement, la NCE 02 a adopté les approches suivantes : l'approche du coût de remplacement net d'amortissement, l'approche du coût de remise en état et l'approche des unités de service.

1.3.2.1 Approche du coût de remplacement net d'amortissement

109. Selon l'approche du coût de remplacement net d'amortissement, le coût de remplacement du potentiel de service brut d'un actif est amorti pour refléter le potentiel de service résiduel de l'actif, c'est-à-dire l'état de l'actif à la date d'évaluation.

110.Le coût de remplacement du potentiel de service brut est diminué de l'amortissement cumulé qui correspond au potentiel de service déjà consommé. Le coût ainsi déterminé correspond au coût de remplacement net d'amortissement.

Coût de remplacement net d'amortissement = coût de remplacement du potentiel de service brut - cumul des amortissements

Illustration 6 : Détermination de la juste valeur selon l'approche du coût de remplacement net d'amortissement

Lors de l'établissement du bilan d'ouverture, on a intégré un barrage contrôlé par l'Etat. Ledit barrage a été construit 41 ans auparavant.

Etant donné que le barrage constitue un actif spécialisé, celui-ci est évalué selon l'approche du coût de remplacement net d'amortissement.

S'agissant des digues et vu l'absence de prix de marché d'actifs similaires qui pourraient offrir un potentiel de service similaire, le coût de remplacement du service brut de ces digues correspond à leur coût de reconstruction. Dans ce cadre, on suppose que ce coût de reconstruction s'élève à 50 MDT à la date de l'établissement du bilan d'ouverture.

A cette même date, il n'est pas possible de déterminer ni le prix de marché du matériel hydromécanique ni celui d'un actif similaire. Par conséquent, le coût de remplacement du potentiel de service brut de ce matériel est établi selon la méthode du prix indexé. A la date d'évaluation et selon les autorités compétentes, l'indice des prix de cette catégorie de matériel correspond à 6,5%. Le matériel hydromécanique a été acquis à l'occasion de la construction du barrage pour un montant de 3 MDT. Ainsi, le prix indexé du matériel s'élève à 39,7 MDT qui correspond à : $3 \times (1+0,065)^{41}$.

Le coût de remplacement du service brut du barrage s'élève à 89,7 MDT qui correspond au coût de remplacement des digues 50 MDT majoré du coût de remplacement du matériel hydromécanique 39,7 MDT.

Le barrage est amorti selon le taux de sédimentation. Ce taux déterminé entre la date de construction du barrage et la date de son évaluation s'élève à 40%. Ainsi, l'amortissement cumulé à la date d'évaluation correspond à $89,7 \times 0,4 = 35,88$ MDT.

Ainsi le coût de remplacement net d'amortissement du barrage s'élève à 53,82 MDT qui correspond au coût de remplacement du service brut du barrage (89,7 MDT) diminué du cumul des amortissements (35,88 MDT).

1.3.2.2 Approche du coût de remise en état

111. Selon l'approche du coût de remise en état, l'actif est évalué à la valeur actuelle de son potentiel de service résiduel. Celle-ci est déterminée en soustrayant le coût de remise en état qui correspond aux coûts nécessaires pour rétablir le potentiel de service brut de l'actif, du coût de remplacement du potentiel de service brut de l'actif.

**Valeur actuelle du potentiel du service résiduel = coût de remplacement du
potentiel de service brut - coût de remise en état**

Illustration 7 : Détermination de la juste valeur selon l'approche du coût de remise en état

L'établissement du bilan d'ouverture nécessite l'intégration d'une route nationale dont la couche de roulement est endommagée, suite aux conditions climatiques. On estime que la somme de 40 MDT est nécessaire pour la remettre en état d'utilisation (coûts nécessaires pour rétablir le potentiel de service brut de la couche de roulement). Le coût de reconstruction d'une nouvelle route identique s'élève à 250 MDT.

Dès lors, sa juste valeur déterminée selon l'approche du coût de remise en état s'élève à 210 MDT qui correspond au coût de reconstruction d'une nouvelle route (250 MDT) diminué du coût de remise en état (40 MDT).

1.3.2.3 Approche des unités de service

112. Selon l'approche des unités de service, la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminée en déduisant du coût de remplacement du potentiel du service brut de l'actif, le cumul des amortissements calculé sur la base du nombre d'unités consommées, de manière à se conformer au nombre d'unités de service encore attendues de l'exploitation de l'actif.

**Valeur actuelle du potentiel du service résiduel = coût de remplacement du potentiel de
service brut – cumul des amortissements calculé selon le nombre d'unités consommées**

Illustration 8 : Détermination de la juste valeur selon l'approche des unités de service

A la date d'établissement du bilan d'ouverture, le coût de reproduction (reconstruction) des équipements dont le modèle n'est plus négocié sur le marché s'élève à 220.000 DT, tandis que le coût d'acquisition d'un actif similaire doté d'un potentiel de service brut similaire est estimé à 200 000 DT.

Le potentiel de service brut de cet équipement est de 1000 unités, dont on a déjà consommé 600, depuis la date de son acquisition.

La valeur inférieure entre le coût de reproduction et le coût d'acquisition d'un actif similaire doté d'un potentiel de service brut similaire est retenue comme coût de remplacement du potentiel de service brut de l'équipement, soit 200 000 DT.

La juste valeur déterminée selon l'approche des unités de service s'élève à 80 000 DT qui correspond au coût de remplacement du potentiel de service brut d'un actif similaire (200 000 DT) diminué du cumul des amortissements ($600 \times 200\,000 / 1000 = 120\,000$ DT).

1.3.3 Critères de choix entre les différentes approches de détermination de la juste valeur

113.Le choix entre les différentes approches de détermination de la juste valeur est une question de jugement professionnel basé sur les données disponibles. En effet, le choix de l'approche la plus appropriée est effectué en fonction, notamment, des indices suivants :

- (a) disponibilité d'un prix sur un marché ouvert, actif et ordonné pour l'actif objet de l'évaluation (prix de marché d'un actif doté d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service résiduels identiques) : dans ce cas le prix de marché est la meilleure estimation de la juste valeur ;
- (b) absence d'indication permettant de déterminer un prix observé sur un marché ouvert, actif et ordonné pour l'actif objet de l'évaluation. Cependant, il est possible d'observer le prix d'un actif similaire (doté d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service résiduels similaires) : dans ce cas le prix de marché de l'actif similaire est retenu pour l'estimation de la juste valeur ; ou
- (c) en l'absence des prix susvisés, le coût de remplacement constitue une estimation appropriée de la juste valeur et ce, en suivant les indications suivantes :
 - lorsque la consommation du potentiel de service est due à l'utilisation de l'actif, la juste valeur peut généralement être évaluée à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche des unités de service ; et
 - lorsque la consommation du potentiel de service est due à l'usure physique ou à l'obsolescence technique, la juste valeur peut généralement être évaluée à l'aide de l'approche de remise en état ou de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement. Ces deux approches sont généralement utilisées pour l'évaluation des actifs d'infrastructure.

114.Le schéma suivant illustre la démarche à suivre pour déterminer la juste valeur :

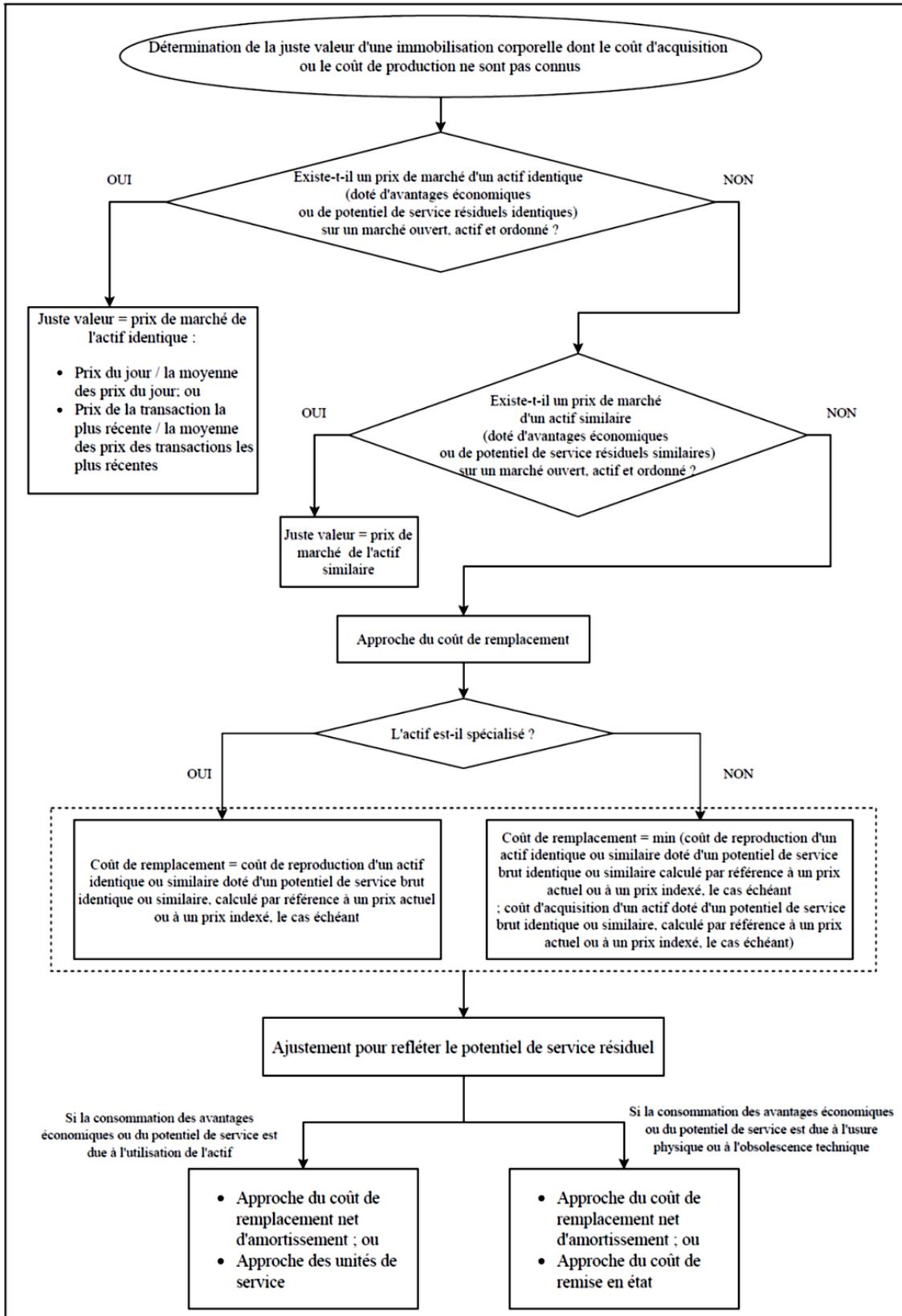


Figure 1 : Démarche pour la détermination de la juste valeur

1.4 Valeur globale

115. Les immobilisations corporelles relevant de la catégorie des actifs sui-generis sont évaluées à une valeur globale, et ce en respect de la contrainte de confidentialité prévue par le cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public. La valeur globale ne constitue pas une valeur forfaitaire, mais elle correspond à la somme des coûts d'entrée des immobilisations corporelles relevant de cette catégorie qui peuvent correspondre soit à des coûts d'acquisition, à des coûts de production ou à des justes valeurs tel qu'explicité ci-dessus.

1.5 Règles spécifiques d'évaluation initiale

116. La NCE 02 a énoncé certains cas particuliers d'évaluation initiale des immobilisations corporelles, présentés ci-après, afin d'apporter plus d'éclaircissements. Il s'agit, notamment, des cas de mise à disposition d'une immobilisation corporelle au profit de l'Etat, de reprise de contrôle d'une immobilisation corporelle par l'Etat et des immobilisations corporelles acquises par voie d'expropriation ou par voie d'échange.

1.5.1 Immobilisations corporelles mises à la disposition de l'Etat

117. Les immobilisations corporelles mises à la disposition de l'Etat sont évaluées à leur juste valeur à la date de prise de contrôle de ces immobilisations.

1.5.2 Reprise de contrôle d'une immobilisation corporelle

118. La reprise de contrôle par l'Etat intervient notamment dans le cas de reprise des actifs objet de contrats concourant à la réalisation d'un service public et de reprise des actifs ayant fait l'objet de mise à disposition par l'Etat au profit d'autres entités. Ces immobilisations sont évaluées à leur juste valeur, à la date de reprise du contrôle.

1.5.3 Immobilisations corporelles acquises par voie d'expropriation

119. Les immobilisations corporelles acquises par voie d'expropriation sont évaluées à la valeur de l'indemnité d'expropriation. En cas de litige portant sur la valeur de l'indemnité, la valeur de l'actif doit être révisée à concurrence de la variation stipulée par le jugement définitif.

Illustration 9 : Acquisition d'un terrain par voie d'expropriation

Dans le cadre des travaux de construction d'une autoroute, un terrain a été exproprié. Le décret d'expropriation a été publié le 27 septembre de l'année N et la valeur de l'indemnité consignée s'est élevée à 84 000 DT. Au cours du mois d'octobre de l'année N, le concerné a porté plainte auprès de la justice. L'année suivante, un jugement a été prononcé et en vertu duquel la valeur de l'indemnité a été révisée à 120 000 DT et aucune des parties n'a fait appel.

A la date de publication du décret d'expropriation, le terrain exproprié est enregistré en immobilisations corporelles, pour la valeur de 84 000 DT contre un passif au titre de dépôt et de consignation.

Au 31 décembre de l'année d'expropriation, une provision pour risques et charges doit être constatée pour refléter la meilleure estimation possible du risque de paiement d'une indemnité d'expropriation supplémentaire.

Au cours de l'année suivante, la valeur du terrain et celle du passif doivent être majorées de 36 000 DT (120 000 - 84 000) qui correspond au surplus de l'indemnité d'expropriation prononcé par le jugement. La provision pour risque et charge doit être décomptabilisée.

1.5.4 Immobilisations corporelles acquises par voie d'échange

120. Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. L'immobilisation corporelle reçue est évaluée à sa juste valeur lorsque celle-ci peut être déterminée de manière fiable.

121. Lorsque la juste valeur de l'actif reçu ne peut être déterminée de manière fiable, il y a lieu de distinguer entre les opérations d'échange avec une substance commerciale de celles sans substance commerciale.

122. L'Etat détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure un changement des flux futurs de trésorerie ou de potentiel de service du fait de cette opération est attendu. En effet, si la configuration (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif reçu diffère de manière significative de la configuration des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif abandonné, l'opération d'échange est qualifiée comme étant avec une substance commerciale. Ainsi, lorsque la juste valeur de l'actif reçu ne peut être effectuée de manière fiable, l'évaluation initiale de ce dernier est effectuée, selon la nature de l'opération d'échange, comme suit :

- (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale, l'actif reçu est évalué à la valeur comptable nette de l'actif abandonné ;
- (b) si l'opération d'échange présente une substance commerciale et que la juste valeur de l'actif abandonné peut être déterminée de manière fiable, l'actif reçu est évalué à la juste valeur de l'actif abandonné ; et
- (c) si l'opération d'échange présente une substance commerciale et qu'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif abandonné, l'actif reçu est évalué à la valeur comptable nette de l'actif abandonné.

123. Le schéma suivant récapitule la méthodologie à suivre pour évaluer une immobilisation corporelle reçue dans le cadre d'une opération d'échange :

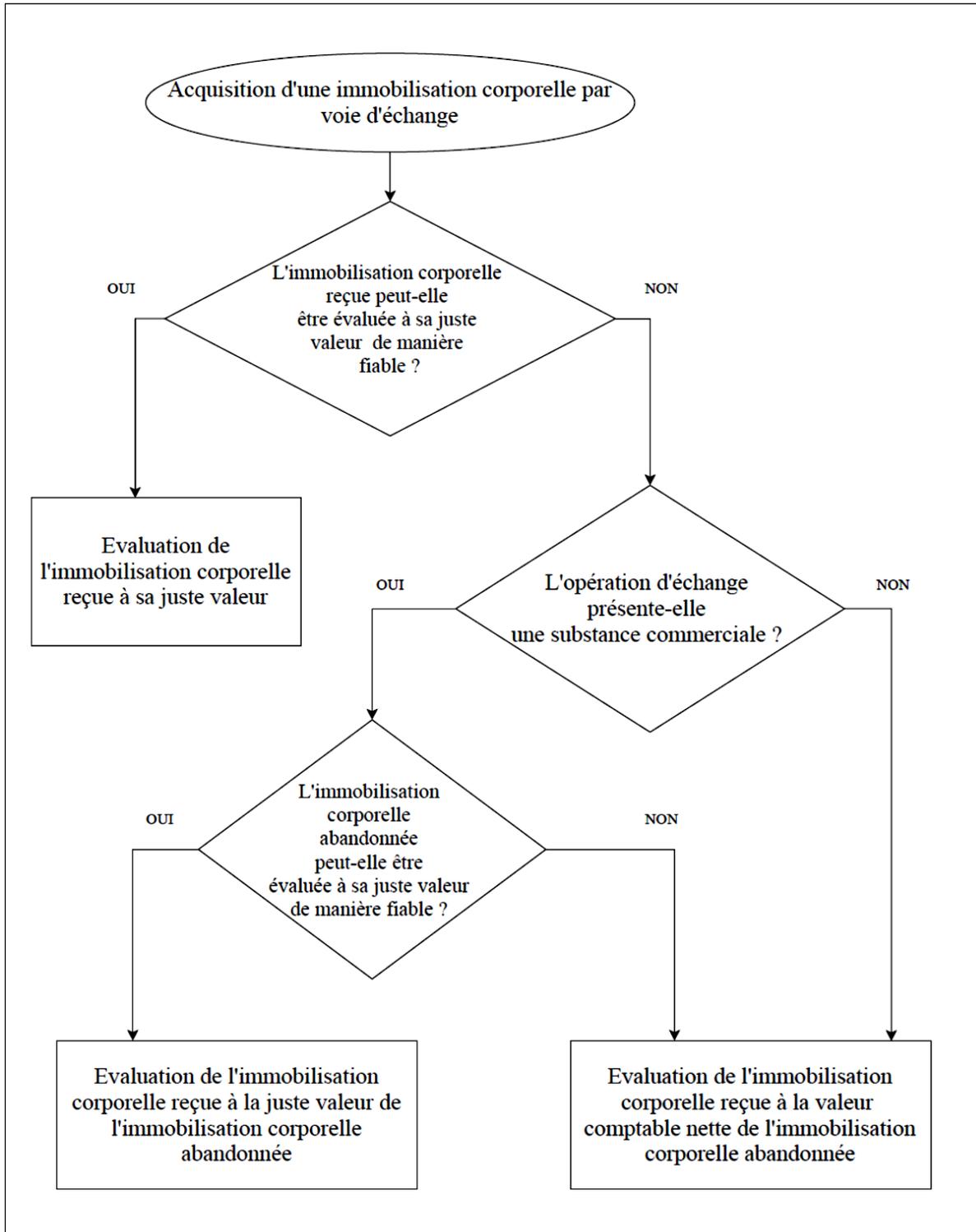


Figure 2 : Démarche d'évaluation d'une immobilisation corporelle reçue dans le cadre d'une opération d'échange

Illustration 10 : Echange d'un terrain contre un autre

L'Etat a échangé un terrain dont la valeur comptable s'élève à 50 000 DT, contre un autre situé à proximité. L'emplacement du terrain reçu permet à l'Etat de construire un pont.

Hypothèse n°1 : la juste valeur du terrain reçu peut être évaluée de manière fiable.

Dans ce cas, le terrain reçu est inscrit au bilan de l'Etat pour sa juste valeur. Le terrain abandonné est décomptabilisé pour sa valeur comptable nette et la différence est imputée au solde de la période comptable.

Hypothèse n° 2 : la juste valeur du terrain reçu ne peut pas être évaluée de manière fiable.

Il est à noter que le potentiel de service du terrain reçu (possibilité de construction d'un pont) diffère du potentiel de service du terrain abandonné, cette opération d'échange est qualifiée d'opération avec substance commerciale.

1^{er} cas : la juste valeur du terrain abandonné peut être évaluée de manière, en l'occurrence elle s'élève à 100 000 DT, ainsi le terrain reçu est évalué initialement à cette valeur. Le terrain abandonné est décomptabilisé pour sa valeur comptable et la différence est imputée au solde de la période comptable.

2^{ème} cas : la juste valeur du terrain abandonné ne peut être déterminée de manière fiable. Le terrain reçu est inscrit au bilan de l'Etat à la valeur comptable du terrain abandonné qui est de 50 000 DT et ce, dernier est décomptabilisé pour le même montant.

Illustration 11 : Echange d'un immeuble contre un terrain avec versement d'une soulte par l'Etat

L'Etat possède un immeuble, inexploité, acquis pour 1 200 000 DT, amorti pour 300 000 DT. La valeur du terrain d'assiette s'élève à 500 000 DT. L'Etat a échangé cet immeuble contre un terrain qui vaut 1 100 000 DT et a versé une soulte de 150 000 DT.

Etant donné que la juste valeur de l'actif reçu s'élève à 1 100 000 DT, le traitement comptable se présente comme suit :

L'Etat comptabilise le terrain reçu pour sa juste valeur qui s'élève à 1 100 000 DT et décomptabilise la construction et le terrain pour leurs valeurs d'origine qui s'élèvent respectivement à 700 000 DT et 500 000 DT. Le cumul des amortissements est annulé pour 300 000 DT.

La soulte versée par l'Etat (150 000 DT) constitue une diminution de la trésorerie de l'Etat et le produit provenant de l'échange est constaté en produits des opérations avec contrepartie directe pour la valeur de 50 000 DT (1 100 000 - 150 000 - 900 000).

1.6 Coûts ultérieurs

1.6.1 Conditions d'immobilisation des dépenses ultérieures

124. Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle inscrite au bilan doivent être ajoutées à sa valeur comptable nette, lorsqu'il est probable que des avantages économiques

futurs ou un potentiel de service supplémentaire iront à l'Etat, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance de l'actif existant défini à l'origine.

125. Cet écart supplémentaire se manifeste notamment à travers :

- l'allongement de la durée d'utilité ;
- l'augmentation de la capacité de production ; ou
- la diminution du coût de production ou l'amélioration substantielle de la qualité des services fournis.

126. Lorsque les conditions susvisées ne sont pas remplies, les dépenses ultérieures constituent des charges de la période comptable. Ainsi, les petites réparations, l'entretien courant, les travaux de restauration, de maintenance, de remplacement à l'identique ou de remise en état sans amélioration sont comptabilisés en charges de la période comptable au cours de laquelle ils sont réalisés.

1.6.2 Dépenses de mise aux normes et de mise en conformité

127. Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité correspondent à des coûts qui n'ont pas nécessairement un lien direct avec l'immobilisation en question, mais conditionnent son utilité et sans lesquelles l'actif ne pourrait pas fonctionner. Ces dépenses sont incontournables pour que l'Etat puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service issus de l'usage de l'immobilisation corporelle. Elles sont alors immobilisées lorsqu'elles répondent à l'une des trois conditions suivantes :

- engagées pour des raisons de sécurité ou environnementales ;
- imposées par des dispositions légales ; ou
- dont la non-réalisation ne permettrait pas le maintien des avantages économiques futurs ou du potentiel de service ou entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'utilisation de l'actif.

1.6.3 Coûts ultérieurs dans le cadre de l'approche par composants

128. En cas d'adoption de l'approche par composants et lorsque les éléments remplacés ou les gros entretiens remplissent les conditions d'immobilisation des dépenses ultérieures, ils sont traités comme des composants individualisés. Au cas où les dépenses ultérieures concernent le remplacement d'un composant déjà comptabilisé en tant que tel, ce dernier est décomptabilisé.

129. Le choix d'appliquer l'approche de l'actif unique ou l'approche par composants se répercute sur le traitement comptable des coûts ultérieurs. Par exemple, si le réseau routier est comptabilisé en tant qu'un actif unique, les dépenses liées au renouvellement de la couche de roulement et qui augmentent la capacité du réseau routier sont considérées comme des améliorations à traiter en tant que dépenses ultérieures qui augmentent la valeur comptable nette de l'immobilisation. En revanche, si le réseau routier est comptabilisé selon l'approche par composants et que la couche de roulement constitue un composant distinct, les dépenses liées au renouvellement de celle-ci sont prises en compte en tant que nouveau composant et la couche de roulement remplacée est décomptabilisée.

Illustration 12 : Traitement comptable du remplacement d'un composant

L'Etat a construit une route nationale pour un montant de 2 MDT, dont la durée d'utilité est estimée à 20 ans. La couche de roulement, évaluée initialement à 500 000 DT, doit être renouvelée tous les 5 ans. A l'issue des cinq premières années, le renouvellement de la couche de roulement nécessite 650 000 DT. Vu que la durée d'utilité des couches de structure de la route est significativement différente de celle de la couche de roulement, il est recommandé d'adopter l'approche par composants et de comptabiliser la couche de roulement comme un composant à part.

Le traitement comptable de la route selon l'approche par composant se présente comme suit : les couches de structure de la route sont comptabilisées initialement pour 1,5 MDT (2 MDT – 0,5 MDT) et amorties sur 20 ans, tandis que la couche de roulement est comptabilisée pour 500 000 DT et amortie sur 5 années. A l'expiration des cinq premières années, le renouvellement de la couche de roulement est considéré comme un composant individualisé et par conséquent l'ancienne couche de roulement totalement amortie est décomptabilisée et le nouveau composant est comptabilisé pour une valeur de 650 000 DT.

2. Règles d'évaluation à la date de clôture

130.La norme prévoit d'appliquer le modèle du coût historique pour évaluer les immobilisations corporelles entrant dans son champ d'application. Selon ce modèle, l'immobilisation corporelle est évaluée, à la date de clôture, à sa valeur comptable nette qui correspond à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et du cumul des dépréciations et augmentée, le cas échéant, des dépenses ultérieures immobilisées.

$$\text{Valeur comptable nette} = \text{coût d'entrée} + \text{dépenses ultérieures immobilisées} - \text{cumul des amortissements} - \text{cumul des dépréciations}$$

131.En application de ce modèle, les actifs relevant de la catégorie sui-generis sont évalués à leurs valeurs comptables nettes déterminées conformément aux dispositions du paragraphe précédent, et présentées à une valeur globale dispensée de détails au niveau des notes et ce, étant donné leur caractère confidentiel. La valeur globale correspond ainsi à la somme des différentes valeurs comptables nettes des immobilisations corporelles relevant de cette catégorie.

2.1 Règles d'amortissement

132.La norme définit l'amortissement comme étant la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée d'utilité. La dotation annuelle d'amortissement constitue une répartition comptable du coût d'un actif immobilisé sur les différentes périodes comptables au cours desquelles l'Etat bénéficie des avantages économiques ou du potentiel de services associés à l'utilisation de ce bien. L'amortissement traduit alors la diminution irréversible de la valeur d'une immobilisation résultant notamment de l'usage, du temps et/ou de l'obsolescence technique.

133.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 l'Etat. En d'autres termes, une immobilisation prête à être exploitée doit être amortie nonobstant sa mise en exploitation effective. Selon la même logique, une immobilisation corporelle continue à être amortie même lorsque son exploitation est interrompue ; c'est le cas notamment des biens mis hors service.

134.L'amortissement doit être appliqué nonobstant la politique de réparation et de maintenance. En effet, une immobilisation bien entretenue n'exonère pas l'Etat de l'amortir car dans tous les cas, cette immobilisation perd de la valeur à cause de l'usage et/ou de l'obsolescence technique.

135.Une immobilisation corporelle n'est amortissable que lorsque sa durée d'utilité est déterminable. Ainsi, les constructions et les terrains sont traités différemment à la date de clôture. En effet, les constructions sont amortissables car leur durée d'utilité est déterminable, alors que les terrains qui ont, en général, une durée d'utilité illimitée sont non amortissables.

136.Il est à noter à cet égard que les terrains mis à la disposition de l'Etat sont considérés comme ayant une durée d'utilité limitée et sont, par conséquent, amortissables sur la durée de la mise à disposition.

137.De même, certains terrains peuvent avoir une durée d'utilité limitée et sont par conséquent amortissables pour refléter la diminution de leur valeur suite à l'exploitation. Cet amortissement traduit le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service de l'actif. Tel est le cas des terrains de carrières qui peuvent être amortis selon le rythme d'extraction des ressources.

138.En règle générale, les dotations annuelles d'amortissement constituent une charge de la période comptable durant laquelle l'Etat a bénéficié des avantages économiques ou du potentiel de service associés à un actif amortissable.

139.Dans certains cas, l'Etat utilise des immobilisations corporelles pour produire un autre actif. Les amortissements de ces immobilisations sont incorporés dans le coût de production de l'actif en question, et aucune dotation aux amortissements n'est constatée en charges. On cite par exemple les dotations aux amortissements des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement d'un logiciel qui sont incorporées dans le coût de production de ce dernier.

140.Dans le cas où l'Etat opte pour l'approche par composants, chaque composant doit être traité comme une immobilisation distincte et amorti individuellement sur sa propre durée d'utilité.

141.Dans le cas de regroupement d'immobilisations de faibles valeurs individuelles, l'Etat doit les amortir en tant qu'immobilisation unique, et ce en appliquant l'amortissement sur la valeur regroupée.

142.L'amortissement des pièces de rechange principales faisant l'objet d'un remplacement à intervalles réguliers, commence dès leur montage du fait que les avantages économiques ou le potentiel de service y afférents bénéficieront à l'Etat à partir de ce moment. Dans ce cas, les mêmes règles d'amortissement de l'actif lié sont appliquées.

143.Les pièces de rechange et le matériel d'entretien spécifiques sont amortis à compter de la date de leur acquisition, sur une durée ne dépassant pas la durée d'utilité de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent car les avantages économiques ou le potentiel de service y afférents sont obtenus de leur disponibilité immédiate.

144.Les pièces de sécurité correspondent à des pièces de rechange principales dont le remplacement n'est pas planifié. Elles sont acquises pour être utilisées en cas de panne d'une immobilisation corporelle, afin d'éviter une longue interruption du cycle d'exploitation ou du service public. Elles sont amorties dès leur acquisition sur la durée d'utilité de l'immobilisation concernée car les avantages économiques ou le potentiel de service y rattachés sont obtenus grâce à leur disponibilité immédiate au cours de l'utilisation de l'actif lié. Lors du montage, et en cas d'adoption de l'approche par composants, la durée d'utilité de ces pièces initialement estimée à la durée d'utilité de l'immobilisation concernée doit être révisée pour être ramenée à leur propre durée d'utilité, sans excéder la durée d'utilité restante de l'immobilisation en question. Cette révision de la durée d'utilité est traitée comme un changement d'estimations comptables selon la NCE traitant des méthodes comptables, des estimations et des erreurs.

Illustration 13 : Traitement comptable des pièces de sécurité

L'Etat a acquis, en janvier de l'année N, une pièce de sécurité pour un coût d'acquisition de 5 000DT. Cette pièce sert à faire face à des pannes relatives à une machine ayant une durée d'utilité de 7 ans. Au cours de la période comptable N + 2, une panne a nécessité le montage de la pièce de sécurité dont la durée d'utilité est de 3 ans, à compter de cette date.

En cas d'adoption de l'approche par composants, une immobilisation corporelle ayant une valeur de 5 000 DT est comptabilisée, à la date d'acquisition de la pièce de sécurité.

Cette pièce est amortie linéairement sur une durée de 7 ans qui correspond à la durée d'utilité de la machine. Ainsi, la dotation annuelle d'amortissement au titre des périodes comptables N et N+1 s'élève à 1 428, 600 DT.

En N+2, le montage de la pièce de sécurité entraîne la révision de sa durée d'utilité initiale estimée à 7 ans pour la ramener à sa nouvelle durée d'utilité de 3 ans. Par conséquent, la nouvelle dotation d'amortissement de la pièce de sécurité est calculée sur la base de sa valeur comptable nette au 31/12/N+1 divisée sur 3 ans.

Le tableau suivant présente le détail du calcul des amortissements :

Unité : DT

Période comptable	Montant amortissable	Dotation de la période	Valeur comptable nette
N	5 000,000	714,300	4 285,700
N+1	4 285,700	714,300	3 571,300
N+2	3 571,300	1 190,500	2 380,800
N+3	2 380,800	1 190,400	1 190,400
N+4	1 190,400	1 190,400	-

2.1.1 Montant amortissable

2.1.1.1 Détermination du montant amortissable

145. Le montant amortissable est défini comme étant le coût d'entrée d'une immobilisation corporelle, diminué éventuellement de sa valeur résiduelle. Ce montant doit être réparti systématiquement sur la durée d'utilité de l'actif.

146. Pendant la durée d'utilité de l'immobilisation corporelle, son coût d'entrée peut augmenter suite à l'immobilisation des dépenses ultérieures, et/ou diminuer suite à sa dépréciation, éventuellement. Par conséquent, le montant amortissable est calculé comme suit :

$$\text{Montant amortissable} = \text{Coût d'entrée} + \text{dépenses ultérieures immobilisées} - \text{cumul des amortissements} - \text{cumul des dépréciations} - \text{valeur résiduelle}$$

2.1.1.2 Valeur résiduelle

147. La valeur résiduelle est définie comme étant le montant que l'Etat compte obtenir de la cession de l'immobilisation à la fin de sa durée d'utilité, après déduction des coûts de cession prévus.

148. L'estimation de la valeur résiduelle d'une immobilisation corporelle est une affaire de jugement professionnel effectué à la date de sa comptabilisation initiale au bilan de l'Etat.

149. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'une immobilisation corporelle est souvent, insignifiante et par conséquent négligée dans le calcul du montant amortissable. S'il apparaît que la valeur résiduelle n'est pas négligeable, elle est estimée à la date de la comptabilisation initiale de l'immobilisation et prise en compte pour la détermination du montant amortissable.

150. Il est à noter que les éléments d'actifs constituant le domaine public de l'Etat ont une valeur résiduelle nulle étant donné qu'ils sont inaliénables.

151. La valeur résiduelle doit être révisée, lorsque les perspectives diffèrent des estimations précédentes. Cette révision entraîne la modification du montant amortissable en ajustant la valeur

comptable nette à la date de la révision par la nouvelle valeur résiduelle. Le nouveau montant amortissable doit être réparti sur la durée d'utilité restante. Exceptionnellement, lorsque la valeur résiduelle révisée dépasse la valeur comptable nette, l'amortissement cesse d'être pratiqué.

Montant amortissable = Valeur comptable nette - Nouvelle valeur résiduelle

152. Les écarts issus de cette révision sont comptabilisés comme un changement d'estimations comptables, selon la NCE traitant des méthodes comptables, des estimations et des erreurs.

2.1.2 Durée d'utilité

2.1.2.1 Détermination de la durée d'utilité

153. La durée d'utilité correspond :

- (a) soit à la période estimée pendant laquelle l'Etat compte utiliser une immobilisation amortissable ;
- (b) soit au nombre d'unités de production (ou l'équivalent) que l'Etat compte obtenir de l'exploitation de l'immobilisation amortissable.

154. Les durées d'utilité des immobilisations corporelles peuvent être estimées pour chaque immobilisation d'une manière individuelle ou pour un ensemble d'actifs de nature et d'usage similaires. En cas de regroupement, les durées d'utilité sont estimées par groupe d'immobilisations.

155. Pour estimer la durée d'utilité, un certain nombre de facteurs doit être pris en compte dont on cite, notamment :

- l'usage attendu de l'actif, estimé par référence aux avantages économiques ou au potentiel de service de l'immobilisation corporelle ;
- l'usure physique attendue, qui dépend des facteurs opérationnels comme les cadences d'utilisation de l'actif ou des futurs programmes de maintenance ;
- l'évolution technique attendue pouvant impliquer l'obsolescence de l'actif, tel est le cas de l'obligation de conformité avec de nouvelles normes techniques ;
- l'utilisation limitée à une période légale ou contractuelle, tel est le cas des immobilisations acquises par le biais de contrats de location-financement et les immobilisations objet de mise à disposition au profit de l'Etat.

156. La durée d'utilité d'une immobilisation corporelle correspond à la plus courte des durées déterminées en tenant compte des facteurs avancés au paragraphe précédent.

2.1.2.2 Révision de la durée d'utilité

157. La durée d'utilité est sujette à révision, lorsque les perspectives diffèrent des estimations précédentes. Cette révision doit être justifiée par la survenance de faits importants à même d'influencer la durée d'utilité tels que :

- le changement du degré ou du mode d'utilisation attendus de l'immobilisation corporelle (utilisation intensive, mauvaise manipulation, sous-exploitation...);

- la mise hors service de l'immobilisation corporelle pour une période prolongée ;
- le dommage matériel ;
- les progrès technologiques importants ;
- le changement de la demande des services ou des biens fournis par l'immobilisation corporelle;
- les changements législatifs ou environnementaux ayant une incidence sur la durée d'utilisation de l'immobilisation corporelle.

158.L'estimation de la durée d'utilité doit prendre en compte la politique d'entretien et de renouvellement de l'immobilisation corporelle. En effet, cette estimation doit être effectuée sous l'hypothèse de conditions normales d'entretien. En cas de non-respect des programmes d'entretien, la révision de la durée d'utilité de l'immobilisation en question s'impose.

159.Les écarts issus de cette révision doivent être comptabilisés comme un changement d'estimations comptables selon la NCE traitant des méthodes comptables, des estimations et des erreurs.

Illustration 14 : Révision de la durée d'utilité, du montant amortissable et de la valeur résiduelle

Une immobilisation corporelle est acquise le 02 janvier N pour un coût d'acquisition de 10 000 DT. La valeur résiduelle de l'immobilisation est estimée à 1 500 DT, tandis que sa durée d'utilité est estimée à 10 ans.

Vu les conditions d'utilisation attendues, il est prévu d'amortir l'immobilisation selon le mode linéaire.

Le 02 janvier N, une immobilisation corporelle pour une valeur de 10 000 DT est comptabilisée au bilan de l'Etat. A la date de clôture, la dotation aux amortissements est déterminée sur la base d'un montant amortissable de 8 500 DT qui correspond au coût d'acquisition de l'immobilisation (10 000 DT) diminué de sa valeur résiduelle (1 500 DT). Ce montant est amorti linéairement sur les 10 années à venir, soit une annuité d'amortissement de 850 DT.

Ci-après, le plan d'amortissement initialement prévu :

Unité : DT

Période	VCN début de période	Valeur résiduelle	Durée d'utilité restante	Montant amortissable	Amortissement	Amortissements cumulés	VCN fin de période
N	-	1 500	10	8 500	850	850	9 150
N+1	9 150	1 500	9	8 500	850	1 700	8 300
N+2	8 300	1 500	8	8 500	850	2 550	7 450
N+3	7 450	1 500	7	8 500	850	3 400	6 600
N+4	6 600	1 500	6	8 500	850	4 250	5 750
N+5	5 750	1 500	5	8 500	850	5 100	4 900
N+6	4 900	1 500	4	8 500	850	5 950	4 050
N+7	4 050	1 500	3	8 500	850	6 800	3 200
N+8	3 200	1 500	2	8 500	850	7 650	2 350
N+9	2 350	1 500	1	8 500	850	8 500	1 500

Au 31/12/N+3, le réexamen de la durée d'utilité conduit à estimer que l'immobilisation pourrait être exploitée pour 10 années à compter du 1^{er} janvier N+3. L'allongement de la durée d'utilité est un changement d'estimation comptable traité de manière prospective et implique la modification du plan d'amortissement de l'immobilisation.

Le montant amortissable à la date de révision devra alors être réparti sur la nouvelle durée d'utilité estimée à 10 ans au lieu de l'ancienne durée d'utilité restante de 7 ans. Le montant amortissable au 1^{er} janvier N+3 s'élève à 5 950 DT, et il est calculé en déduisant le montant de la valeur résiduelle (1 500 DT) de la valeur comptable nette au 31/12/N+2 (7 450 DT).

Ci-après, le tableau d'amortissement après révision :

Unité : DT

Période	Valeur résiduelle	Durée d'utilité restante	VCN début de période	Montant amortissable	Amortissement	Amortissements cumulés	VCN fin de période
N	1 500	10	10 000	8 500	850	850	9 150
N+1	1 500	9	9 150	8 500	850	1 700	8 300
N+2	1 500	8	8 300	8 500	850	2 550	7 450
N+3	1 500	10	7 450	5 950	595	3 145	6 855
N+4	1 500	9	6 855	5 950	595	3 740	6 260
N+5	1 500	8	6 260	5 950	595	4 335	5 665
N+6	1 500	7	5 665	5 950	595	4 930	5 070
N+7	1 500	6	5 070	5 950	595	5 525	4 475
N+8	1 500	5	4 475	5 950	595	6 120	3 880
N+9	1 500	4	3 880	5 950	595	6 715	3 285
N+10	1 500	3	3 285	5 950	595	7 310	2 690
N+11	1 500	2	2 690	5 950	595	7 905	2 095
N+12	1 500	1	2 095	5 950	595	8 500	1 500

Au 31/12/N+5, les prix des actifs similaires sur le marché ont considérablement augmenté. Le réexamen de la valeur résiduelle estimée initialement de 1 500 DT conduit à la ré-estimer à un montant de 3 500 DT.

Cette révision de la valeur résiduelle est un changement d'estimation comptable traité de manière prospective et affecte le montant amortissable, ce qui implique la révision du plan d'amortissement de l'immobilisation. Le nouveau montant amortissable de 2 760 DT, est déterminé en soustrayant la nouvelle valeur résiduelle (3 500 DT) de la valeur comptable nette au 31/12/N+4 (6 260 DT). Ce nouveau montant doit être amorti linéairement sur les 8 années restantes.

Le tableau d'amortissement suite à la révision de la valeur résiduelle se présente comme suit :

Unité : DT

Période	Valeur résiduelle	Durée d'utilité restante	VCN début de période	Montant amortissable	Amortissement	Amortissements cumulés	VCN fin de période
N	1 500	10	10 000	8 500	850	850	9 150
N+1	1 500	9	9 150	8 500	850	1 700	8 300
N+2	1 500	8	8 300	8 500	850	2 550	7 450
N+3	1 500	10	7 450	5 950	595	3 145	6 855
N+4	1 500	9	6 855	5 950	595	3 740	6 260
N+5	3 500	8	6 260	2 760	345	4 085	5 915
N+6	3 500	7	5 915	2 760	345	4 430	5 570
N+7	3 500	6	5 570	2 760	345	4 775	5 225
N+8	3 500	5	5 225	2 760	345	5 120	4 880
N+9	3 500	4	4 880	2 760	345	5 465	4 535
N+10	3 500	3	4 535	2 760	345	5 810	4 190
N+11	3 500	2	4 190	2 760	345	6 155	3 845
N+12	3 500	1	3 845	2 760	345	6 500	3 500

Au 31/12/N+7, les prix des actifs similaires poursuivent leur tendance haussière. La valeur résiduelle est ré-estimée à 6 000 DT.

Etant donné qu'au 31/12/N+7, la nouvelle valeur résiduelle de 6 000 DT est supérieure à la valeur comptable nette de 5 570 DT au 31/12/N+6, l'amortissement cesse d'être pratiqué sur cette immobilisation.

Au 31/12/N+8, la tendance des prix des actifs similaires a été inversée. La valeur résiduelle a été révisée de nouveau et ramenée à 5 000 DT. Cette dernière devient inférieure à la valeur comptable nette de 5 570 DT au 31/12/N+7. L'amortissement doit être appliqué de nouveau sur la base du nouveau montant amortissable de l'immobilisation ($5\,570 - 5\,000 = 570$ DT) qui doit être réparti sur les 5 années restantes (soit 114 DT par année).

Ci-après, le nouveau tableau d'amortissement :

Unité : DT

Période	Valeur résiduelle	Durée d'utilité restante	VCN début de période	Montant amortissable	Amortissement	Amortissements cumulés	VCN fin de période
N	1 500	10	10 000	8 500	850	850	9 150
N+1	1 500	9	9 150	8 500	850	1 700	8 300
N+2	1 500	8	8 300	8 500	850	2 550	7 450
N+3	1 500	10	7 450	5 950	595	3 145	6 855
N+4	1500	9	6 855	5 950	595	3 740	6 260
N+5	3 500	8	6 260	2 760	345	4 085	5 915
N+6	3 500	7	5 915	5 950	345	4 430	5 570
N+7	6 000	6	5 570	(-430)	0	4 430	5 570
N+8	5 000	5	5 570	5 70	114	4 544	5 456
N+9	5 000	4	5 456	5 70	114	4 658	5 342
N+10	5 000	3	5 342	5 70	114	4 772	5 228
N+11	5 000	2	5 228	5 70	114	4 886	5 114
N+12	5 000	1	5 114	5 70	114	5 000	5 000

2.1.3 Modes d'amortissement

160.Le mode d'amortissement doit refléter fidèlement le rythme selon lequel l'Etat s'attend à consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service provenant de l'exploitation de l'actif.

161.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 et le mode variable.

162.Le choix du mode d'amortissement dépend du rythme avec lequel il est prévu d'exploiter l'immobilisation. En d'autres termes, s'il est prévu d'exploiter l'immobilisation à un rythme relativement constant, l'Etat doit opter pour une méthode qui conduit à une charge d'amortissement constante. Toutefois, s'il estime qu'il exploitera les avantages économiques ou le potentiel de service d'une manière variable, il devra choisir une méthode qui conduit à une charge d'amortissement variable.

2.1.3.1 Mode d'amortissement linéaire

163.Le mode d'amortissement linéaire consiste à répartir le montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée d'utilité de manière constante. Ceci conduit à la constatation d'une charge d'amortissement fixe sur la durée d'utilité prévue de l'actif, tant que son montant amortissable et sa durée d'utilité n'ont subi aucun changement, suite, notamment, à des dépréciations, ou à des dépenses ultérieures immobilisées.

2.1.3.2 Mode d'amortissement variable

164.Le mode d'amortissement variable consiste à répartir le montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée d'utilité proportionnellement au rythme d'utilisation prévu. Dans ce cas, la durée d'utilité n'est pas exprimée en nombre d'années, mais en unités de production ou en unités de services procurées par l'immobilisation telles que le nombre d'heures de vols maximal dans des conditions normales d'exploitation d'un avion, ou le nombre maximal d'unités de produits procuré par une machine dans des conditions normales d'exploitation.

Illustration 15 : Mode d'amortissement variable

Le 02 janvier de l'année N, le ministère chargé de l'équipement a acquis, des engins de goudronnage de chaussées pour un coût d'acquisition de 660 000 DT. La valeur résiduelle de ces engins à la fin de leur durée d'utilité est estimée à 60 000 DT.

Le ministère compte utiliser ces engins sur une période de 10 ans, et de les amortir selon le mode variable vu la cadence non régulière de leurs utilisations.

La fiche du constructeur indique que dans des conditions normales d'utilisation, les machines peuvent fonctionner jusqu'à 30 000 heures. Suivant le planning prévisionnel d'exploitation, le nombre d'heures maximal des engins sera consommé comme suit :

Période	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8	N+9
Nombres d'heures	3 700	3 200	3 500	3 000	2 900	3 300	3 000	3 100	2 500	1 800

En vertu du mode de l'amortissement variable, la durée d'utilité des engins est exprimée en unités de production, soit 30 000 heures.

Le montant amortissable s'élève à 600 000 DT et qui correspond au cout d'acquisition des engins (660 000 DT) diminué de la valeur résiduelle (60 000 DT).

La dotation annuelle d'amortissement est calculée comme suit : montant amortissable x (nombre d'heures consommées au cours de l'année / le nombre total d'heures). Par conséquent, pour la période comptable N, la dotation aux amortissements est égale à : 600 000 (3 700/30 000) = 74000DT.

Le tableau ci-après présente le détail du calcul des dotations aux amortissements sur la durée d'utilité :

Unité : DT

Période	VCN début de période	Amortissement annuel	Amortissements cumulés	VCN fin de période
N	660 000	74 000	74 000	586 000
N+1	586 000	64 000	138 000	522 000
N+2	522 000	70 000	208 000	452 000
N+3	452 000	60 000	268 000	392 000
N+4	392 000	58 000	326 000	334 000
N+5	334 000	66 000	392 000	268 000
N+6	268 000	60 000	452 000	208 000
N+7	208 000	62 000	514 000	146 000
N+8	146 000	50 000	564 000	96 000
N+9	96 000	36 000	600 000	60 000

2.1.3.3 Révision du mode d'amortissement

165.Le mode d'amortissement choisi doit être appliqué de manière permanente d'une période à une autre, par respect du principe de la permanence des méthodes, à moins qu'il soit apparent qu'un autre mode serait plus adéquat. Ce changement est considéré comme un changement d'estimations comptables conformément à la norme traitant des méthodes comptables, des estimations et des erreurs.

166.Le mode d'amortissement doit être révisé, lorsque le rythme d'exploitation d'une immobilisation diffère sensiblement des prévisions initiales. Cette révision conduit à un ajustement prospectif du plan d'amortissement de l'immobilisation.

Illustration 16 : Changement du mode d'amortissement

L'Etat a acquis, le 2 janvier N, un engin de génie civil pour 570 000 DT et dont la valeur résiduelle est estimée à 45 000 DT. Vu le rythme constant de l'exploitation de l'engin, il est décidé de l'amortir linéairement sur 15 ans.

Le plan d'amortissement initial selon le mode linéaire, au 31/12/N se présente comme suit :

Unité : DT

Période	VCN début de période	Montant amortissable	Amortissement	Amortissements cumulés	VCN fin de période
N	570 000	525 000	35 000	35 000	535 000
N+1	535 000	525 000	35 000	70 000	500 000
N+2	500 000	525 000	35 000	105 000	465 000
N+3	465 000	525 000	35 000	140 000	430 000
N+4	430 000	525 000	35 000	175 000	395 000
N+5	395 000	525 000	35 000	210 000	360 000
N+6	360 000	525 000	35 000	245 000	325 000
N+7	325 000	525 000	35 000	280 000	290 000
N+8	290 000	525 000	35 000	315 000	255 000
N+9	255 000	525 000	35 000	350 000	220 000
N+10	220 000	525 000	35 000	385 000	185 000
N+11	185 000	525 000	35 000	420 000	150 000
N+12	150 000	525 000	35 000	455 000	115 000
N+13	115 000	525 000	35 000	490 000	80 000
N+14	80 000	525 000	35 000	525 000	45 000

Le 02 janvier N+5, les engins ont été exclusivement réaffecté à un nouveau projet. Cette réaffectation a rendu le rythme d'exploitation variable. Vu que le mode d'amortissement linéaire ne reflète plus le rythme de consommation du potentiel de service lié aux engins, il a été décidé d'adopter le mode d'amortissement variable à partir de N+5.

A cette date, les engins peuvent être encore exploités pendant 32 000 heures réparties comme suit :

Période	N+5	N+6	N+7	N+8	N+9	N+10	N+11	N+12	N+13	N+14
Heures	2100	2200	3200	3500	3400	3900	3800	3200	3600	3100

Au 31/12/N+5, la valeur comptable nette avant inventaire s'élève à 395 000 DT. Cette valeur diminuée de la valeur résiduelle de 45 000 DT constitue le nouveau montant amortissable de l'engin (350 000 DT) qui sera amorti selon le mode variable comme suit :

La dotation annuelle d'amortissement est égale au montant amortissable \times (nombre d'heures consommées au cours de l'année / le nombre total d'heures). A titre d'exemple, la dotation de l'année N+5 est calculée comme suit : $350\,000 (2100 / 32000) = 22\,969$ DT.

Les dotations aux amortissements au titre des périodes suivantes sont calculées de la même manière.

Le tableau suivant récapitule lesdites dotations :

Unité : DT

Période	VCN début de période	Montant amortissable	Amortissement	Amortissements cumulés	VCN fin de période
N+5	395 000	350 000	22 969	22 969	372 031
N+6	372 031	350 000	24 063	47 031	347 969
N+7	347 969	350 000	35 000	82 031	312 969
N+8	312 969	350 000	38 281	120 313	274 688
N+9	274 688	350 000	37 188	157 500	237 500
N+10	237 500	350 000	42 656	200 156	194 844
N+11	194 844	350 000	41 563	241 719	153 281
N+12	153 281	350 000	35 000	276 719	118 281
N+13	118 281	350 000	39 375	316 094	78 906
N+14	78 906	350 000	33 906	350 000	45 000

2.2 Règles de dépréciation

2.2.1 Définition

167.La dépréciation d'une immobilisation corporelle constitue une perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service conduisant à une baisse de la valeur comptable nette de l'immobilisation, suite à la dégradation de son état ou à la diminution de son potentiel de service liées à la survenance de circonstances ou d'évènements exceptionnels.

168.La dépréciation traduit la dégradation exceptionnelle et non prévue de l'état d'une immobilisation corporelle, et s'ajoute aux amortissements qui reflètent les pertes de valeur dans des conditions d'exploitation normale (usage, obsolescence technique...).

169.En cas de survenance d'évènements ou de circonstances exceptionnels, l'immobilisation corporelle doit être évaluée à sa valeur récupérable, lorsque celle-ci devient notablement inférieure à sa valeur comptable nette. Afin de ramener la valeur comptable nette de l'immobilisation à sa valeur récupérable, l'Etat doit comptabiliser une dépréciation en charges de la période comptable pendant laquelle elle est constatée. L'amortissement se calcule sur la base de la nouvelle valeur comptable nette et la durée d'utilité restante.

170. Il est à noter qu'aucune compensation ne doit être effectuée entre le montant de la dépréciation et celui des indemnités éventuelles à recevoir des tiers au titre de la couverture des risques portant sur les immobilisations dépréciées. Les indemnités en question sont constatées en solde de la période au cours de laquelle elles deviennent exigibles.

2.2.2 Test de dépréciation

171. L'Etat doit, à chaque date de clôture, apprécier s'il existe un quelconque indice qu'une immobilisation ait subi une perte de valeur, effectuer un test de dépréciation en comparant la valeur comptable nette à la valeur récupérable et décider, sur la base de ce test, s'il y a lieu de constater une dépréciation.

172. Les événements ou circonstances suivants peuvent constituer des indices qui peuvent amener à la constatation d'une dépréciation :

- les catastrophes naturelles ;
- les dommages matériels ;
- l'obsolescence subite suite à une nouveauté technologique majeure ;
- la mise hors service de l'immobilisation corporelle ;
- la modification de la législation ou de l'environnement ayant une incidence sur la manière avec laquelle l'immobilisation corporelle sera utilisée ; ou
- une décision d'arrêt de construction d'une immobilisation corporelle.

173. A chaque date de clôture, le réexamen des indices peut révéler qu'une perte de valeur d'une immobilisation comptabilisée au cours des périodes comptables antérieures n'existe plus, ou a diminué. Si un tel indice existe, la valeur récupérable de l'immobilisation doit être ré-estimée. Lorsque la valeur récupérable révisée devient notablement supérieure à la valeur comptable nette de l'immobilisation, une reprise sur dépréciation doit être comptabilisée en tant que produit en solde de la période comptable. L'amortissement se calcule sur la base de la nouvelle valeur comptable nette et la durée d'utilité restante.

2.2.3 Valeur récupérable

174. La valeur récupérable d'une immobilisation est le montant que l'Etat peut obtenir de son utilisation future ou de sa cession. Ainsi, la valeur récupérable d'une immobilisation corporelle correspond à la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.

175. La juste valeur est déterminée selon les dispositions des paragraphes de 95 à 114 du présent avis.

176. La valeur d'utilité correspond à la valeur actuelle du potentiel de service restant de l'actif ou de sa capacité de générer des avantages économiques si l'Etat continue de l'utiliser, majorée de la valeur actuelle du prix de sa cession nette des coûts de vente à la fin de sa durée d'utilité. La valeur d'utilité est déterminée à travers l'actualisation des flux de trésorerie ou du potentiel de service

attendus de l'utilisation continue de l'immobilisation augmentée par la valeur actualisée du prix de sa cession net des coûts de vente à la fin de sa durée d'utilité.

177. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité. Si l'une de ces deux valeurs est supérieure à la valeur comptable nette de l'immobilisation, cette dernière n'a pas subi de dépréciation, et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre valeur. Pour des raisons pratiques, il est plus judicieux de commencer par la détermination de la juste valeur diminuée des coûts de vente pour effectuer le test de dépréciation.

178. S'il s'avère difficile de déterminer la valeur d'utilité, la juste valeur diminuée des coûts de vente peut être utilisée comme valeur récupérable de l'immobilisation corporelle.

179. La figure suivante illustre les différentes étapes à suivre pour effectuer le test de dépréciation et déterminer le montant de la dépréciation :

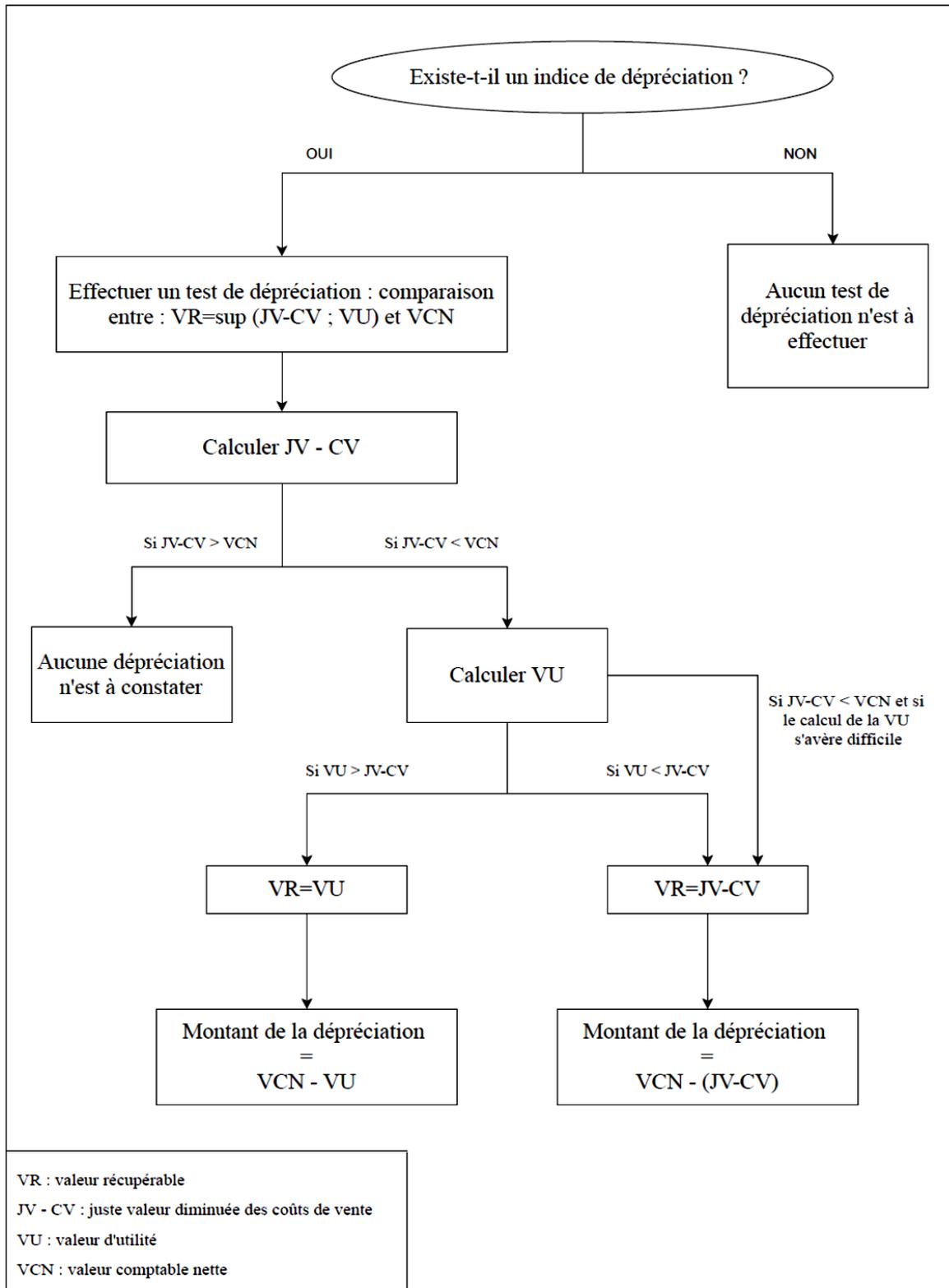


Figure 3 : Test de dépréciation et détermination du montant de la dépréciation

Illustration 17 : Test de dépréciation et détermination du montant de la dépréciation

Le 1^{er} janvier N, un matériel a été acquis pour 35 000 DT amorti linéairement sur 5 ans, et ayant une valeur résiduelle nulle.

Le plan d'amortissement initial du matériel se présente comme suit :

Unité : DT

Période	VCN début de période	Amortissement	Amortissement cumulé	VCN fin de période
N	35 000	7 000	7 000	28 000
N +1	28 000	7 000	14 000	21 000
N+2	21 000	7 000	21 000	14 000
N+3	14 000	7 000	28 000	7 000
N+4	7 000	7 000	35 000	0

Au cours de l'année N+1, des inondations ont affecté, notablement, la capacité de production du matériel. A la date de clôture, il a été jugé que l'inondation constitue un indice de dépréciation, et par conséquent, un test de dépréciation doit être effectué et ce en comparant la valeur comptable nette du matériel à sa valeur récupérable.

Hypothèse n°1

Au 31/12/N+1, on retient l'hypothèse que la juste valeur diminuée des coûts de vente est de l'ordre de 13 000 DT.

Etant donné que la juste valeur diminuée des coûts de vente de 13 000 DT est inférieure à la valeur comptable nette (21 000 DT) au 31/12/N+1, il y a lieu, dans ce cas, de calculer la valeur d'utilité. On suppose que le résultat de calcul de la valeur d'utilité est de 15 000 DT. La valeur d'utilité est supérieure à la juste valeur diminuée des coûts de vente, elle est, dès lors, retenue comme étant la valeur récupérable. Ainsi, une dépréciation de 6 000 DT, qui correspond à la différence entre la valeur comptable nette et la valeur récupérable, doit être constatée.

La constatation de la dépréciation ramène la valeur comptable nette de 21 000 DT à la valeur récupérable de 15 000 DT. Cette dernière constitue alors le nouveau montant amortissable à répartir linéairement sur la durée d'utilité restante (3 ans), soit une dotation annuelle aux amortissements de 5000 DT.

Hypothèse n°2

Au 31/12/N+1, on retient l'hypothèse que la juste valeur diminuée des coûts de vente est de l'ordre de 18 000 DT.

Egalement dans le cadre de cette hypothèse, la juste valeur diminuée des coûts de vente de 18 000 DT est inférieure à la valeur comptable nette (21 000 DT) au 31/12/N+1. Il y a lieu, dans ce cas, de calculer la valeur d'utilité.

On suppose que le résultat de calcul de la valeur d'utilité est de 16 000 DT. La juste valeur diminuée des coûts de vente est supérieure à la valeur d'utilité, elle est, dès lors, retenue comme étant la valeur récupérable.

Ainsi, une dépréciation de 3 000 DT, qui correspond à la différence entre la valeur comptable nette et la valeur récupérable, doit être constatée.

La constatation de la dépréciation ramène la valeur comptable nette de 21 000 DT à la valeur récupérable de 18 000 DT. Cette dernière constitue alors le nouveau montant amortissable à répartir linéairement sur la durée d'utilité restante (3 ans), soit une dotation annuelle aux amortissements de 6 000 DT.

Hypothèse n°3

Au 31/12/N+1, on retient l'hypothèse que la juste valeur diminuée des coûts de vente est de l'ordre de 22 000 DT.

Vu que la juste valeur diminuée des coûts de vente est supérieure à la valeur comptable nette (21 000 DT), aucune dépréciation n'est constatée, et il n'est pas nécessaire d'estimer la valeur d'utilité et le plan d'amortissement initial est maintenu.

Hypothèse n°4

Au 31/12/N+1, on retient l'hypothèse que la juste valeur diminuée des coûts de vente est de l'ordre de 20 000 DT.

Vu que la juste valeur diminuée des coûts de vente est inférieure à la valeur comptable nette (21 000 DT), il y a lieu de calculer la valeur d'utilité.

On suppose que le résultat de calcul de la valeur d'utilité est de 22 000 DT. La valeur d'utilité est supérieure à la juste valeur diminuée des coûts de vente, elle est, dès lors, retenue comme étant la valeur récupérable.

Etant donné que la valeur récupérable est supérieure à la valeur comptable nette, aucune dépréciation n'est constatée et le plan d'amortissement initial est maintenu.

Hypothèse n°5

Au 31/12/N+1, on retient l'hypothèse que la juste valeur diminuée des coûts de vente est de l'ordre de 20 000 DT.

Etant donné que la juste valeur diminuée des coûts de vente de 20 000 DT est inférieure à la valeur comptable nette (21 000 DT) au 31/12/N+1, il y a lieu de calculer la valeur d'utilité. Or, il s'est avéré difficile de calculer cette valeur d'utilité.

Dans ce cas, la juste valeur diminuée des coûts de vente est retenue comme étant la valeur récupérable. Ainsi, une dépréciation de 8 000 DT, qui correspond à la différence entre la valeur comptable nette et la valeur récupérable, doit être constatée.

Le nouveau montant amortissable de l'ordre de 13 000 DT est à répartir sur la durée d'utilité restante de 3 ans.

IV. DECOMPTABILISATION

1. Conditions de décomptabilisation

180.La décomptabilisation d'une immobilisation corporelle est sa suppression du bilan lorsqu'elle cesse de répondre à l'un des critères de prise en compte. Ainsi, une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée :

- (a) lorsque l'Etat n'en a plus le contrôle; ou
- (b) lorsqu'aucun avantage économique futur ou aucun potentiel de service n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

181.La décomptabilisation suite à la perte du contrôle de l'immobilisation corporelle peut avoir lieu pendant la période comptable, dans le cas de cession à titre onéreux (vente ou échange), ou encore dans le cas de transfert.

La décomptabilisation peut également avoir lieu lorsque l'Etat n'espère plus bénéficier d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service liés à l'immobilisation corporelle. Ce cas se manifeste, généralement, par la mise au rebut de l'immobilisation, ou encore par sa perte suite à un incident de vol ou d'incendie.

2. Incidence de la décomptabilisation

182.La décomptabilisation peut avoir un impact, soit sur le solde de la période comptable, soit sur la situation nette de l'Etat et ce, selon la nature de l'opération qui a induit la sortie de l'immobilisation.

Lorsque la perte de contrôle est définitive, la décomptabilisation de l'immobilisation impacte le solde de la période comptable. Il s'agit des opérations de vente, d'échange ou de mise au rebut, et des opérations de transfert à titre définitif avec ou sans contrepartie.

En revanche, lorsque la perte de contrôle est non définitive telle que les opérations de transfert non définitif, la décomptabilisation de l'immobilisation est imputée sur la situation nette en diminuant le solde d'intégration, étant donné qu'elle peut être récupérée par l'Etat.

183.Il est à signaler que la décomptabilisation suite à une opération de restitution d'une immobilisation corporelle initialement mise à la disposition de l'Etat n'impacte ni le solde de la période comptable ni la situation nette.

184.La décomptabilisation, en cas d'adoption de l'approche par composants, a lieu lors du remplacement d'un composant d'une immobilisation corporelle. Tel est le cas du renouvellement de la couche de roulement d'une route comptabilisée selon l'approche par composants.

La décomptabilisation n'impacte le solde de la période comptable que lorsque celle-ci concerne le remplacement d'un composant non entièrement amorti.

3. Cas de décomptabilisation

3.1 Cas de cession à titre onéreux

185.La décomptabilisation d'une immobilisation corporelle, suite à sa cession (vente ou échange), a lieu à la date de transfert du contrôle qui se matérialise par le transfert, à l'acquéreur, des principaux risques et avantages inhérents à la propriété.

La date de transfert à l'acquéreur des principaux risques et avantages inhérents à la propriété est déterminée en se basant sur les conditions de l'opération de cession. A cet effet, l'Etat doit

s'assurer que tous les actes importants à sa charge découlant de la cession du bien ont été exécutés, et qu'il n'exerce plus un droit de gestion ou un contrôle effectif sur le bien en question. En règle générale, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété coïncide avec le transfert de propriété à l'acquéreur ou l'entrée en possession du bien.

186.La valeur de sortie d'une immobilisation corporelle vendue correspond à son coût historique (valeur d'entrée augmentée le cas échéant des dépenses ultérieures immobilisées). Les amortissements et les dépréciations cumulés doivent être annulés.

La différence entre le prix de cession net des frais, le cas échéant, et la valeur comptable nette de l'immobilisation corporelle, est constatée en solde de la période comptable en tant que charge de fonctionnement ou produit du domaine de l'Etat, selon le cas.

187.En cas d'opération d'échange, l'immobilisation corporelle abandonnée doit être décomptabilisée. La différence entre la valeur comptable nette de l'immobilisation abandonnée et la valeur d'entrée du bien reçu en échange déterminée selon les règles stipulées aux paragraphes 120 à 123 du présent avis, ajustée du montant de la soulte reçue ou versée, doit être portée au solde de la période comptable en tant que charge de fonctionnement ou produit du domaine de l'Etat.

188.Lorsque l'opération de cession d'une immobilisation corporelle est effectuée à un prix subventionné (substantiellement inférieur à sa valeur sur le marché), la moins-value résultant de la cession est qualifiée de charge d'intervention dans la mesure où cette opération s'inscrit dans le cadre de la mission de régulateur économique et social de l'Etat, conformément au principe de prééminence du fond sur la forme. C'est le cas notamment de la cession d'un terrain au dinar symbolique au profit des investisseurs dans le cadre des incitations aux investissements.

3.2 Cas de transfert

189.Les opérations de transfert de contrôle d'une immobilisation corporelle peuvent être avec ou sans contrepartie, à titre définitif ou non définitif.

190. Le transfert de contrôle peut être total ou partiel. En cas de transfert partiel, la diminution du pourcentage de contrôle se traduit par une décomptabilisation de la quote-part de contrôle transféré tel est le cas d'une immobilisation corporelle ayant été sous le contrôle individuel de l'Etat et faisant l'objet d'une convention de contrôle conjoint avec d'autres entités.

191.La date de décomptabilisation des immobilisations corporelles transférées correspond à la date du transfert du contrôle desdites immobilisations qui correspond, en général, à la date d'émission de l'acte attributif (convention, acte d'affectation, etc.).

192.Dans le cadre de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle objet d'un transfert avec contrepartie et à titre définitif, l'écart entre la valeur comptable nette de l'immobilisation transférée et la valeur de la contrepartie reçue est constaté en solde de la période comptable.

Tel est le cas de l'apport en nature en fonds de dotation à un établissement public non administratif qui constitue une augmentation des droits de l'Etat sur cet établissement. Cette opération de transfert implique la décomptabilisation de l'immobilisation corporelle transférée et l'enregistrement d'une immobilisation financière selon les dispositions de la NCE 03 « les immobilisations financières ». La plus ou moins-value réalisée qui correspond à la différence entre la valeur d'entrée de l'immobilisation financière et la valeur comptable nette de l'actif transféré doit être portée en solde de la période comptable.

Illustration 18 : Décomptabilisation d'une immobilisation corporelle avec incidence sur le solde de la période

L'Etat a participé à l'augmentation de capital d'une entreprise publique (société anonyme), par un apport en nature sous forme d'un bâtiment.

Le procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire statuant sur l'augmentation du capital a mentionné que la juste valeur du bâtiment en question s'élève à 680 000 DT. Le bâtiment objet de l'apport en nature a été acquis pour 520 000 DT et dont l'amortissement cumulé s'élève à 20 000 DT. La valeur comptable nette du bâtiment est alors de 500 000 DT.

Cette augmentation de capital par un apport en nature constitue un transfert définitif avec contrepartie traitée comptablement comme suit :

- la sortie du bâtiment pour son coût d'acquisition de 520 000 DT ;
- l'annulation du cumul des amortissements de 20 000 DT ;
- la prise en compte d'une immobilisation financière pour la valeur de l'apport en nature qui est égale à la juste valeur du bâtiment de 680 000 DT ; et
- l'écart réalisé entre la juste valeur du bâtiment et sa valeur comptable nette qui s'élève à 180 000 DT (680 000 - 500 000) constitue une plus-value à imputer en solde de la période comptable en tant que produit du domaine de l'Etat.

Illustration 19 : Restitution d'une immobilisation corporelle mise à la disposition de l'Etat

Au cours de la période comptable N, l'Etat a bénéficié d'une construction dans le cadre d'une opération de mise à disposition pour une durée de 5 ans. La juste valeur de la construction est évaluée à 250 000 DT.

Cette construction est inscrite, initialement, au bilan de l'Etat pour sa juste valeur de 250 000 DT, en contrepartie d'un produit constaté d'avance. L'immobilisation corporelle est amortie selon un rythme constant sur la durée d'utilité de 5 ans qui correspond à la période de la mise à disposition de l'Etat. En outre, le produit constaté d'avance est résorbé linéairement sur 5 ans, soit une quote-part annuelle de 50 000 DT, et ce contre la constatation d'un produit. A la fin de la durée d'utilité, le compte produit constaté d'avance est soldé. La décomptabilisation de la construction suite à sa restitution à son propriétaire se traduit par la sortie de l'immobilisation corporelle pour sa valeur d'entrée de 250 000 DT, contre l'annulation du cumul des amortissements.

3.3 Cas de la mise au rebut

193.La mise au rebut constitue une décision d'abandon définitif d'une immobilisation corporelle qui n'est plus en état d'usage et qui ne procure plus d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service pour l'Etat et ce, notamment, à cause de sa détérioration.

194.La date de décomptabilisation de l'immobilisation corporelle mise au rebut ou perdue suite à un incident de vol ou d'incendie, correspond à la date de prise de décision de mise au rebut par les services concernés, ou à la date du procès-verbal en cas de perte.

195.Contrairement à la mise au rebut, la mise hors service d'une immobilisation corporelle ne constitue pas un cas de décomptabilisation. En effet, la mise hors service concerne généralement des éléments du parc mobilier et bien qu'ils ne soient pas utilisés, l'Etat attend encore en tirer des avantages économiques futurs ou un potentiel de service. Il s'agit, notamment, d'immobilisations corporelles qui ne sont pas utilisées, mais qui sont conservées en vue d'une cession ultérieure ou d'une réaffectation.

196.La décomptabilisation d'une immobilisation corporelle mise au rebut et non entièrement amortie donne lieu à la comptabilisation d'une charge à hauteur de sa valeur comptable nette, et impacte donc le solde de la période comptable.

V. INFORMATIONS A FOURNIR

197.Les notes visent à accroître l'intelligibilité de l'information financière relative aux immobilisations corporelles divulguée par l'Etat. A cet effet, les informations fournies au niveau des notes relatives aux immobilisations corporelles de l'Etat présentent une utilité considérable à même de satisfaire les besoins de l'ensemble des utilisateurs, notamment, en renseignant sur les politiques comptables adoptées par l'Etat et l'état des différentes catégories d'immobilisations.

198.Les notes doivent indiquer les méthodes comptables adoptées pour l'évaluation du coût d'entrée des immobilisations corporelles notamment les méthodes de détermination de la juste valeur et d'estimation du coût de démantèlement et de remise en état, ainsi que les méthodes adoptées pour l'évaluation ultérieure telles que les modes et les taux d'amortissement appliqués, les bases des estimations relatives, notamment, à la détermination de la durée d'utilité, ainsi que les informations relatives aux changements d'estimation.

199.Les notes présentent, également, des informations relatives aux immobilisations corporelles dont la propriété juridique revient à l'Etat et qui sont contrôlées par d'autres entités. Il s'agit de fournir le cumul d'immobilisations mises à la disposition d'autres entités par catégorie, d'expliquer la variation d'une période comptable à une autre et de présenter les principales informations qualitatives relatives à ces opérations.

200. Les modèles de tableaux ci-après présentés à titre indicatif, récapitulent l'ensemble des informations exigées par les dispositions de la NCE 02.

201. Les tableaux n°1 et n°2 expliquent la variation des valeurs comptables nettes des différentes catégories d'immobilisations corporelles entre deux périodes comptables, en indiquant le coût d'entrée cumulé, le montant cumulé des dépenses immobilisées, le montant cumulé des amortissements et des dépréciations et le montant cumulé des décomptabilisations.

Tableau n°1 : Tableau récapitulatif des valeurs comptables nettes des immobilisations corporelles

	Terrains		Bâtiments et constructions		Actifs d'infrastructure		Parc mobilier		Total	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Coûts d'entrées cumulés										
Dépenses immobilisées cumulées										
Montant cumulé des amortissements										
Montant cumulé des dépréciations										
Décomptabilisations cumulées										
Valeurs comptables nettes										

Tableau n°2 : Tableau récapitulatif des valeurs comptables nettes des immobilisations corporelles en cours

	Bâtiments et constructions		Actifs d'infrastructure		Autres immobilisations corporelles en cours		Total	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Coûts de production cumulés								
Montant cumulé des dépréciations								
Décomptabilisations cumulées								
Valeurs comptables nettes								

202.Le tableau n°3 explique la variation des valeurs comptables nettes des différentes catégories d'immobilisations corporelles entre deux périodes comptables, en indiquant les valeurs comptables nettes à l'ouverture de la période comptable, les nouvelles acquisitions, les dépenses postérieures immobilisées, les dotations aux amortissements, les dépréciations constatées et les décomptabilisations au titre de la période comptable.

Tableau n°3 : Tableau récapitulatif des valeurs comptables nettes des immobilisations corporelles entre deux périodes comptables

	Terrains	Bâtiments et constructions	Actifs d'infrastructure	Parc mobilier	Total
Valeurs comptables nettes au 31/12/N-1					
Valeurs d'entrées					
Dépenses immobilisées					
Amortissements					
Dépréciations					
Décomptabilisations					
Valeurs comptables nettes au 31/12/N					

203.Les notes doivent également présenter une analyse des principales variations de chaque catégorie d'immobilisations corporelles et ce, en indiquant les principales variations de leurs subdivisions.

204.Les modèles des tableaux du n°4 au n°9 ci-après présentent les variations de chaque catégorie ventilée selon les principales subdivisions.

Tableau n°4 : Modèle de tableau récapitulatif de la valeur comptable nette des terrains

	Terrains nus	Terrains bâtis	Terrains agricoles	Terrains de carrières	Autres terrains	Total
Valeurs comptables nettes au 31/12/N-1						
Valeurs d'entrées						
Dépenses immobilisées						
Amortissements *						
Dépréciations						
Décomptabilisations						
Valeurs comptables nettes au 31/12/N						

* tel que les terrains de carrières

Tableau n°5 : Tableau récapitulatif de la valeur comptable nette des bâtiments et constructions

	Bâtiments et construction à usage administratif	Bâtiments à usage d'habitation	Bâtiments et constructions hors usage administratif et d'habitation	Total
Valeurs comptables nettes au 31/12/N-1				
Valeurs d'entrées				
Dépenses immobilisées				
Amortissements				
Dépréciations				
Décomptabilisations				
Valeurs comptables nettes au 31/12/N				

Tableau n°6 : Tableau récapitulatif des valeurs comptables nettes des actifs d'infrastructure

	Infrastructures routières et ouvrages d'art associés	Infrastructures hydrauliques	Dispositifs de Lutte contre l'érosion	Autres actifs d'infrastructure	Total
Valeurs comptables nettes au 31/12/N-1					
Valeurs d'entrées					
Dépenses immobilisées					
Amortissements					
Dépréciations					
Décomptabilisations					
Valeurs comptables nettes au 31/12/N					

Tableau n°7 : Tableau récapitulatif des valeurs comptables nettes du parc mobilier

	Parc mobilier non roulant	Parc mobilier roulant	Total
Valeurs comptables nettes au 31/12/N-1			
Valeurs d'entrées			
Dépenses immobilisées			
Amortissements			
Dépréciations			
Décomptabilisations			
Valeurs comptables nettes au 31/12/N			

Tableau n°8 : Tableau récapitulatif des valeurs comptables nettes des immobilisations corporelles en cours réalisées dans le cadre d'un marché de travaux

	Bâtiments et constructions	Actifs d'infrastructure	Autres immobilisations corporelles en cours	Total
Valeurs comptables nettes au 31/12/N-1				
Valeur des acomptes				
Dépréciations				
Décomptabilisations				
Valeurs comptables nettes au 31/12/N				

Tableau n°9 : Tableau récapitulatif des valeurs comptables nettes des immobilisations corporelles en cours produites en interne

	Bâtiments et constructions	Actifs d'infrastructure	Autres immobilisations corporelles en cours	Total
Valeurs comptables nettes au 31/12/N-1				
Coût de production				
Dépréciations				
Décomptabilisations				
Valeurs comptables nettes au 31/12/N				

205. Des informations sur les immobilisations corporelles acquises à titre gratuit ainsi que les restrictions et les conditions y afférentes conformément à la NCE 07 « Produits des opérations sans contrepartie directe » doivent être divulguées au niveau des notes. Les tableaux n°10 et n°11 spécifient les modèles de présentation de ces informations par catégorie d'immobilisations corporelles.

Tableau n°10 : Immobilisations corporelles acquises à titre gratuit

	Valeur d'entrée en N	Valeur d'entrée en N-1
Terrains		
Bâtiments et constructions		
Parc mobilier		
Immobilisations corporelles en cours		

Tableau n°11 : Dons et donations en nature avec conditions ou restrictions durant la période comptable

Désignation de l'immobilisation corporelle	Montant	Description des conditions ou des restrictions y afférentes
Immobilisation corporelle 1		
Immobilisation corporelle 2		
Immobilisation corporelle 3		
.....		

206. Une information sur les contrats en cours d'exécution pour l'acquisition d'immobilisations corporelles doit être mentionnée au niveau des notes. Compte tenu de la contrainte de l'importance relative, il est approprié de fournir une information sur les contrats en cours d'exécution ayant des montants significatifs. Il s'agit de mentionner notamment la catégorie de l'immobilisation concernée, le coût, la date prévue pour la livraison et le degré d'exécution.

207. Une information sur les immobilisations corporelles entièrement amorties qui sont encore en usage doit être fournie au niveau des notes. Il s'agit de spécifier la catégorie et la subdivision concernée de l'immobilisation en question ainsi que sa valeur résiduelle le cas échéant. De même, une information est à divulguer concernant les immobilisations corporelles mises hors service.

208. Les modèles des tableaux du n°12 au n°15 explicitent les opérations de transfert d'immobilisations corporelles effectuées par l'Etat au cours de la période comptable, qu'il s'agisse de transfert avec ou sans contrepartie, définitif ou non définitif.

Tableau n°12 : Immobilisations corporelles transférées sans contrepartie et à titre non définitif à d'autres entités durant la période comptable

Catégories	Immobilisation corporelle transférée	VCN	Bénéficiaire	Durée du transfert	Cadre et motif du transfert
Terrains	Terrain 1				
	Terrain 2				
	Terrain 3				
				
Bâtiments et constructions	Bâtiment 1				
	Construction 1				
	Construction 2				
				
Immobilisations corporelles en cours	Immobilisation corporelle en cours 1				
	Immobilisation corporelle en cours 2				
	...				
Actifs d'infrastructure	Actif d'infrastructure 1				
	Actif d'infrastructure 2				
				
Parc mobilier	Elément 1				
	Elément 2...				

Tableau n°13 : Immobilisations corporelles transférées sans contrepartie et à titre définitif à d'autres entités durant la période comptable

Catégories	Désignation de l'immobilisation corporelle transférée	VCN	Bénéficiaire	Cadre et motif du transfert
Terrains	Terrain 1			
	Terrain 2			
	Terrain 3			
			
Bâtiments et constructions	Bâtiment 1			
	Construction 1			
	Construction 2			
			
Immobilisations corporelles en cours	Immobilisation corporelle en cours 1			
	Immobilisation corporelle en cours 2			
	...			
Actifs d'infrastructure	Actif d'infrastructure 1			
	Actif d'infrastructure 2			
			
Parc mobilier	Elément 1			
	Elément 2...			

Tableau n°14 : Immobilisations corporelles transférées avec contrepartie et à titre non définitif à d'autres entités durant la période comptable

Catégories	Désignation de l'immobilisation corporelle transférée	VCN de l'immobilisation transférée	Valeur de la contrepartie reçue	Bénéficiaire	Cadre et motif du transfert	Durée du transfert
Terrains	Terrain 1					
	Terrain 2					
	Terrain 3					
	...					
Bâtiments et constructions	Bâtiment 1					
	Construction 1					
	Construction 2					
Immobilisations corporelles en cours	Immobilisation corporelle en cours 1					
	Immobilisation corporelle en cours 2					
	...					
Actifs d'infrastructure	Actif d'infrastructure 1					
	Actif d'infrastructure 2					
					
Parc mobilier	Elément 1					
	Elément 2...					

Tableau n°15 : Immobilisations corporelles transférées avec contrepartie et à titre définitif à d'autres entités durant la période comptable

Catégories	Désignation de l'immobilisation corporelle transférée	VCN de l'immobilisation transférée	Valeur de la contrepartie reçue	Bénéficiaire	Cadre et motif du transfert
Terrains	Terrain 1				
	Terrain 2				
	Terrain 3				
				
Bâtiments et constructions	Bâtiment 1				
	Construction 1				
	Construction 2				
				
Immobilisation corporelles en cours	Immobilisation corporelle en cours 1				
	Immobilisation corporelle en cours 2				
	...				
Actifs d'infrastructure	Actif d'infrastructure 1				
	Actif d'infrastructure 2				
				
Parc mobilier	Elément 1				
	Elément 2 ...				

VI. DISPOSITIONS TRANSITOIRES

209.L'Etat dispose d'un large éventail d'immobilisations corporelles soumis à des régimes juridiques différents et à diverses modalités de gestion, et devant être intégré au bilan d'ouverture. Etant donné la complexité de l'opération du premier inventaire et sa lourdeur, un délai de cinq ans à partir de la date de l'établissement du bilan d'ouverture a été jugé raisonnable pour la prise en compte exhaustive des immobilisations corporelles de l'Etat.

Toutefois, et afin de refléter une image fidèle de la situation nette de l'Etat, à la date d'établissement du bilan d'ouverture, il est recommandé d'intégrer la majeure partie des immobilisations corporelles. Le délai de cinq ans est, essentiellement, réservé à l'intégration des immobilisations corporelles caractérisées par des situations juridiques complexes et pour lesquelles l'appréciation des critères de contrôle mérite des investigations approfondies.

210.L'intégration des immobilisations corporelles au bilan d'ouverture, à la date d'adoption des normes des comptes de l'Etat, est effectuée selon :

- le coût d'acquisition diminué du cumul des amortissements, pour le parc mobilier ;
- la juste valeur pour les terrains, les bâtiments et constructions ainsi que les actifs d'infrastructure ; et
- une valeur globale pour les actifs sui-generis.

211.L'intégration des immobilisations corporelles en cours produites dans le cadre d'un marché de travaux est effectuée à leur coût de production qui correspond au cumul des acomptes déterminés sur la base des procès-verbaux de constatation de travaux. Pour les immobilisations

corporelles en cours générées en interne par les services de l'Etat, elles sont intégrées à leur coût de production calculé selon le degré d'avancement des travaux, conformément au paragraphe 93 du présent avis.

212.La valeur globale des actifs sui-generis lors de l'établissement du bilan d'ouverture correspond à la somme :

- des coûts d'acquisition diminués du cumul des amortissements, pour le parc mobilier relevant de la catégorie des actifs sui-generis ;
- des justes valeurs des terrains, des bâtiments et constructions, et des actifs d'infrastructure relevant de la catégorie des actifs sui-generis ; et
- des coûts de production des immobilisations corporelles en cours relevant de la catégorie des actifs sui-generis, déterminés selon le paragraphe précédent.

213.Lorsqu'il est impossible de déterminer le coût d'acquisition du parc mobilier, conformément au paragraphe 210, une évaluation à la juste valeur s'avère adéquate. Ainsi, il est procédé à l'intégration de ces immobilisations corporelles à la juste valeur après déduction du cumul des amortissements calculés au titre de la période séparant la date d'évaluation de la date d'établissement du bilan d'ouverture.

214.Pour la détermination des amortissements cumulés du parc mobilier à intégrer au bilan d'ouverture, la valeur résiduelle est supposée non significative.

215.Lorsqu'il est impossible de déterminer le coût de production des immobilisations corporelles en cours générées en interne par les services de l'Etat, conformément au paragraphe 211, il est procédé à l'intégration des immobilisations corporelles en question à leur juste valeur à la date d'évaluation.

216.Pour pouvoir intégrer au bilan d'ouverture la majeure partie des immobilisations corporelles, les travaux d'inventaire peuvent s'étaler sur plusieurs années avant la date d'établissement du bilan d'ouverture. Lorsque l'effet du temps écoulé entre la date de l'évaluation d'une immobilisation corporelle à sa juste valeur et la date de l'établissement du bilan d'ouverture est jugé significatif, une actualisation des justes valeurs initialement déterminées s'avère nécessaire.

217.L'intégration à la juste valeur des bâtiments et constructions ainsi que des actifs d'infrastructure au bilan d'ouverture nécessite une estimation de la durée d'utilité restante à la date d'évaluation.

218.Pour l'intégration des immobilisations corporelles au bilan d'ouverture, les dispositions traitant du regroupement et du seuil de comptabilisation à l'actif, tel que prévu par les paragraphes 60 à 63 du présent avis, peuvent être appliquées.

219.Lors de l'établissement du bilan d'ouverture et durant la période transitoire de cinq ans, les immobilisations corporelles doivent être comptabilisées en situation nette par le biais du solde d'intégration. Lorsque l'immobilisation corporelle, objet de l'intégration, est assortie de passifs tel que les dons conditionnés ou les opérations de mise à disposition au profit de l'Etat pour une durée limitée, lesdits passifs sont intégrés dans la situation nette.