

Les charges de fonctionnement indirect et les charges d'intervention

16. Le rattachement des charges de fonctionnement indirect et des charges d'intervention à la période comptable correspond à l'émission de l'acte attributif qui peut prendre la forme d'un décret, d'un arrêté ou d'une décision précisant essentiellement l'objet, le bénéficiaire et le montant du versement.

17. Pour les charges résultant de la prise en charge d'une dette, le critère de rattachement à la période comptable correspond à la date de prise de décision par l'Etat de prendre en charge la dette en question.

Les charges financières

18. Les charges d'intérêts liées à des dettes financières ou à des éléments constitutifs de trésorerie sont rattachées à la période comptable au prorata temporis.

19. Les primes et les décotes liées à l'émission des titres sont rattachées à la période comptable pour leur quote-part calculée selon la méthode actuarielle.

20. Les pertes de change résultant de la conversion ou du règlement d'un élément monétaire libellé en monnaie étrangère sont rattachées à la période comptable relative à la conversion ou au règlement dudit élément.

21. Pour les moins-values sur cession des immobilisations financières, le critère de rattachement à la période comptable est le transfert du contrôle de l'actif y afférent.

INFORMATIONS A FOURNIR

22. Les notes doivent mentionner les informations suivantes:

(a) les subdivisions des différentes catégories de charges et leurs montants, et

(b) les charges présentant des montants significatifs et leur nature.

23. La présentation des charges par nature dans les états financiers doit être complétée par une ventilation selon les missions et les programmes de l'Etat. La méthodologie de présentation de cette ventilation sera traitée par une autre NCE.

DATE D'ENTREE EN VIGUEUR

24. La présente norme est applicable aux états financiers relatifs aux périodes comptables ouvertes à partir du 1^{er} janvier 2022.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

25. La présentation des charges de l'Etat ventilées par missions et programmes telle que prévue par le paragraphe (23) est applicable dans un délai de trois ans à partir de la première application de la présente norme.

Arrêté du ministre des finances du 12 septembre 2019, portant approbation de la norme des comptes des collectivités locales relative aux immobilisations corporelles.

Le ministre des finances,

Vu la constitution,

Vu la loi organique n° 2018-29 du 9 mai 2018, relative au code des collectivités locales,

Vu le code de la comptabilité publique promulgué par la loi n° 73-81 du 31 décembre 1973, ensemble les textes qui l'ont modifié ou complété et notamment l'article 87 de la loi n° 2013-54 du 30 décembre 2013, portant loi de finances pour l'année 2014,

Vu le décret gouvernemental n° 2015-222 du 21 mai 2015 fixant la composition et les modalités de gestion du Conseil National des Normes des Comptes Publics, tel que modifié par le décret gouvernemental n° 2016-283 du 1^{er} mars 2016,

Vu le décret Présidentiel n° 2016-107 du 27 août 2016, portant nomination du chef du gouvernement et de ses membres,

Vu le décret Présidentiel n° 2017-124 du 12 septembre 2017, portant nomination de membres du gouvernement,

Vu le décret Présidentiel n° 2018-125 du 14 novembre 2018, portant nomination de membres du gouvernement,

Vu le décret gouvernemental n° 2019-769 du 23 août 2019, portant délégation des pouvoirs du chef du gouvernement à Monsieur Kamel Morjen ministre de la fonction publique, de la modernisation de l'administration et des politiques publiques,

Vu l'avis du Conseil National des Normes des Comptes Publics.

Arrête :

Article premier - Est approuvée la norme des comptes des collectivités locales relative aux immobilisations corporelles annexée au présent arrêté.

Art. 2 - Le présent arrêté est publié au Journal Officiel de la République Tunisienne.

Tunis, le 12 septembre 2019.

Le ministre des finances

Mouhamed Ridha Chalghoum

Vu

*Pour le Chef du Gouvernement
et par délégation*

*Le ministre de la fonction
publique, de la modernisation
de l'administration et des
politiques publiques*

Kamel Morjen

NORME DES COMPTES DES COLLECTIVITES LOCALES

NCCL 02 : Les immobilisations corporelles

OBJECTIF

1. L'objectif de la présente norme est de prescrire les règles de prise en compte des immobilisations corporelles conformément aux principes de la comptabilité d'exercice et les règles de leur évaluation. La norme traite également des règles de comptabilisation des dotations aux amortissements, des dépréciations, de la décomptabilisation ainsi que des informations à fournir au niveau des notes.

CHAMP D'APPLICATION

2. La présente norme s'applique à la comptabilisation des immobilisations corporelles de la collectivité locale regroupées selon les catégories suivantes :

- (a) terrains,
- (b) bâtiments et constructions,
- (c) actifs d'infrastructure,
- (d) parc mobilier,
- (e) immobilisations corporelles en cours.

3. Entrent dans le champ d'application de la norme :

(a) les actifs ayant un statut juridique particulier, répondant à la définition d'une immobilisation corporelle,

(b) les actifs objets de contrats concourant à la réalisation d'un service public, contrôlés par la collectivité locale, après comptabilisation et évaluation initiales effectuées selon les règles prévues par la NCCL traitant des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

4. La présente norme ne s'applique pas :

(a) aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole, qui font l'objet de la NCCL traitant de l'agriculture,

(b) aux actifs historiques, aux sites naturels, aux sites culturels et de culte objets de la NCCL traitant des actifs historiques, culturels et des sites naturels.

DEFINITIONS

5. Dans la présente norme les termes suivants ont les significations indiquées ci-après :

Les immobilisations corporelles sont des éléments d'actif physiques et tangibles qui :

(a) sont contrôlés individuellement ou conjointement par la collectivité locale, soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives, et

(b) sont censés être utilisés sur plus d'une période comptable.

L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée d'utilité. Il traduit la diminution de la valeur d'une immobilisation résultant notamment de l'usage, du temps et du changement de technologie. La dotation aux amortissements de la période comptable est constatée en charges.

La durée d'utilité est :

(a) soit la période estimée pendant laquelle la collectivité locale compte utiliser une immobilisation amortissable,

(b) soit la période estimée correspondant au nombre d'unités de production (ou l'équivalent) que la collectivité locale compte obtenir par la mise en œuvre de l'immobilisation amortissable.

Le montant amortissable est le coût historique d'une immobilisation corporelle ou un autre montant qui lui a été substitué dans les états financiers, diminué éventuellement de la valeur résiduelle.

La valeur résiduelle est le montant que la collectivité locale compte obtenir de la cession d'une immobilisation corporelle à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de cession prévus.

La valeur comptable nette est le montant pour lequel une immobilisation corporelle est comptabilisée après déduction des amortissements et des dépréciations et augmenté, s'il y a lieu, des dépenses immobilisées.

La dépréciation est la perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service d'un actif, due à la survenance de circonstances ou d'évènements exceptionnels et qui s'ajoute à la comptabilisation de l'amortissement.

Les immobilisations à statut juridique particulier sont les immobilisations contrôlées par la collectivité locale et dont la propriété juridique revient à d'autres entités et qui comprennent notamment les immobilisations mises à la disposition de la collectivité locale et les actifs détenus en vertu des contrats de location-financement.

Les termes définis dans le cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public et dans les autres NCCLs sont utilisés dans la présente norme avec le même sens.

REGLES DE PRISE EN COMPTE

Règle générale

6. Une immobilisation corporelle doit être comptabilisée en tant qu'actif lorsque :

(a) la collectivité locale le contrôle individuellement ou conjointement sur plus d'une période comptable et,

(b) la valeur de cet actif peut être évaluée d'une manière fiable.

7. Le contrôle d'une immobilisation corporelle par la collectivité locale, est sa capacité de l'exploiter et d'assumer les risques afférents à son exploitation, afin de tirer profit de ses avantages économiques futurs ou de son potentiel de service.

8. Le contrôle est organisé sous une forme juridique déterminée et se fonde principalement sur un droit de propriété, d'usage, ou de jouissance. Ainsi, le contrôle se caractérise par la maîtrise des conditions d'utilisation du bien par la collectivité locale et s'apprécie, notamment, en fonction :

(a) 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 la collectivité locale,

(b) de la détention de l'actif qui confère à la collectivité locale le droit d'en user et/ou d'en jouir, nonobstant la propriété juridique,

(c) des responsabilités : la collectivité locale 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.

9. Les immobilisations corporelles sont présentées dans les états financiers de la période comptable au cours de laquelle le contrôle est acquis à la collectivité locale. Tout transfert du contrôle est matérialisé par un acte écrit.

10. Dans certains cas, une immobilisation corporelle peut être contrôlée conjointement. Cela signifie qu'elle fait l'objet d'une maîtrise conjointe des conditions de son utilisation, d'un partage des risques y afférents, de ses avantages économiques futurs ou de son potentiel de services, et ce en vertu de la réglementation en vigueur et/ ou de conventions entre la collectivité locale et d'autres entités y compris l'Etat.

11. Une immobilisation corporelle contrôlée conjointement est comptabilisée dans les comptes de la collectivité locale à hauteur de sa quote-part du contrôle de l'actif.

12. Le critère de contrôle s'applique également pour juger de la prise en compte ou non des actifs suivants :

(a) Actifs détenus en vertu des contrats de location- financement :

Sont comptabilisés en tant qu'immobilisations corporelles de la collectivité locale, les actifs détenus dans le cadre de contrats de location-financement, et qui répondent :

- à la définition d'une immobilisation corporelle mentionnée au paragraphe 5,

- aux règles de prise en compte telles que prévues par le paragraphe 6.

(b) Actifs mis à la disposition de la collectivité locale par d'autres entités :

Certains actifs sont mis à la disposition de la collectivité locale par d'autres entités qui en restent propriétaires juridiquement. Ces actifs sont inscrits dans le bilan de la collectivité locale, si les règles de prise en compte mentionnées supra sont satisfaites.

(c) Actifs mis à la disposition d'autres entités par la collectivité locale :

Des actifs dont la collectivité locale est propriétaire, peuvent être mis à la disposition d'autres entités qui maîtrisent leurs conditions d'utilisation et bénéficient de leurs avantages économiques futurs ou de leur potentiel de services et supportent la quasi-totalité des risques. Ces actifs ne sont pas pris en compte au niveau du bilan de la collectivité locale, néanmoins, les informations y afférentes doivent être présentées dans les notes.

(d) Actifs objets de contrats concourant à la réalisation d'un service public :

Les règles de prise en compte et d'évaluation initiale des actifs objets de contrats concourant à la réalisation d'un service public, sont fixées par la NCCL traitant des contrats concourant à la réalisation d'un service public. Toutefois les actifs qui restent sous le contrôle de la collectivité locale, ainsi que les actifs retournés à la collectivité locale sont comptabilisés selon les dispositions de la présente norme.

Cas particuliers

Pièces de rechanges

13. Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks. Toutefois, les pièces de rechange principales et les stocks de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles, si la collectivité locale compte les utiliser sur plus d'une période comptable. Pour les pièces de rechange et le matériel d'entretien qui ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

Regroupement et décomposition d'éléments d'actif

14. Dans certains cas, il peut être approprié de regrouper des éléments de faible valeur individuelle, tels que les livres et les petits équipements, et d'appliquer le traitement comptable prévu par la présente norme à leur valeur globale.

15. Une immobilisation corporelle peut être composée de parties apportant des flux d'avantages futurs différents ou ayant des durées d'utilité significativement différentes. Ces différentes parties appelées « composants » correspondent soit à des éléments devant être remplacés régulièrement soit à des dépenses de gros entretien et peuvent être pris en compte séparément.

16. Des biens peuvent être acquis pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. Malgré que ces biens n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs ou le potentiel de service se rattachant à une immobilisation corporelle donnée, ils peuvent être nécessaires pour que la collectivité locale puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de l'actif lié.

Ces biens sont comptabilisés parmi les actifs lorsqu'ils répondent aux conditions énoncées au paragraphe 6. Ainsi, la réglementation de protection contre l'incendie peut imposer à la collectivité locale de rénover son système d'extinction automatique d'incendie. Les dépenses relatives à ces rénovations sont comptabilisées comme une immobilisation corporelle, parce que sans elles, la collectivité locale est dans l'incapacité d'exercer son activité conformément à la réglementation.

Comptabilisation initiale

17. La comptabilisation initiale correspond à la première inscription d'un actif dans le bilan de la collectivité locale qui a lieu à la date de prise ou de reprise de contrôle.

18. La collectivité locale comptabilise les immobilisations corporelles acquises à titre onéreux à la date de prise de contrôle, qui a lieu, en général, à la date de la livraison.

19. Cependant, dans certains cas, la date de prise en compte des immobilisations corporelles mérite des précisions. C'est le cas notamment des immobilisations détenues dans le cadre d'un contrat de location-financement, des immobilisations mises à la disposition de la collectivité locale, des immobilisations acquises à titre gratuit, des immobilisations construites dans le cadre d'un marché de travaux et des actifs expropriés.

20. La date de prise en compte des biens détenus via des contrats de location-financement, est prévue par la NCCL traitant des contrats de location.

21. S'agissant des mises à disposition de la collectivité locale d'actifs, d'acquisitions à titre gratuit (notamment les dons, les donations, les legs et les successions vacantes, les actifs saisis et les épaves), la date de comptabilisation est prévue par la NCCL traitant les produits des opérations sans contrepartie directe.

22. Les biens expropriés, remplissant les critères énoncés par le paragraphe 6 de la présente norme, sont comptabilisés parmi l'actif de la collectivité locale, à la date de publication du décret d'expropriation et ce à condition de consignation ou de paiement de l'indemnité d'expropriation.

23. Les immobilisations corporelles en cours de construction dans le cadre d'un marché de travaux, sont comptabilisées en tant qu'actif à la date de signature des procès-verbaux de réception par le contractant et donnant lieu aux versements d'acomptes. La comptabilisation d'une immobilisation en cours qui résulte des travaux dont la collectivité locale est maître d'ouvrage, diffère selon le cas :

(a) lorsque la collectivité locale détient individuellement le contrôle de l'immobilisation corporelle, durant la phase de réalisation et à la fin de la durée des travaux, l'immobilisation corporelle est comptabilisée dans le bilan de la collectivité selon les règles indiquées supra.

(b) lorsque la collectivité locale détient le contrôle de l'immobilisation corporelle, durant la phase de réalisation, mais à la fin de la durée des travaux, cette dernière est contrôlée conjointement par la collectivité et d'autres entités, l'immobilisation corporelle est comptabilisée dans le bilan de la collectivité à concurrence de sa quote part dans le contrôle.

(c) lorsque la collectivité locale est mandatée à être maître d'ouvrage et que l'immobilisation est contrôlée par une autre entité à la fin des travaux, l'immobilisation corporelle n'est pas comptabilisée dans le bilan de la collectivité.

REGLES D'EVALUATION

Evaluation initiale

24. A leur entrée dans le bilan de la collectivité locale, les immobilisations corporelles sont évaluées :

(a) au coût d'acquisition pour celles qui sont acquises à titre onéreux,

(b) au coût de production pour celles qui sont générées en interne par les services de la collectivité locale ou dans le cadre d'un marché de travaux,

(c) au dinar symbolique pour les cimetières, les jardins et les parcs publics,

(d) à la juste valeur pour les biens dont le coût d'acquisition ou le coût de production n'est pas connu.

Coût d'acquisition

25. Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle comprend :

(a) son prix d'achat, y compris les droits et les taxes non récupérables, après déduction des remises et rabais commerciaux,

(b) tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la collectivité locale,

26. Exemples de coûts directement attribuables :

(a) les frais de préparation du site,

(b) les frais de livraison et de manutention initiaux,

(c) les frais des tests de bon fonctionnement,

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

(e) les honoraires de professionnels.

27. Exemples de coûts qui ne sont pas pris en compte pour la détermination du coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle :

(a) les frais d'ouverture d'une nouvelle installation,

(b) les frais de lancement d'un nouveau service (y compris les frais de publicité et de promotion),

(c) les frais de l'exploitation d'une activité dans un nouveau site,

(d) les frais administratifs et autres frais généraux.

28. Les coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation corporelle et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation que la collectivité locale encourt, soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée déterminée, sont incorporés dans le coût de l'immobilisation et évalués selon la NCCL traitant des provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

29. L'intégration des coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle cesse lorsque l'actif se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour être exploité de la manière prévue. En conséquence, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement de l'actif ne sont pas inclus dans sa valeur comptable nette. Par exemple, les coûts encourus alors qu'une immobilisation capable de fonctionner de la manière prévue n'est pas encore mise en service ou est exploitée en deçà de sa pleine capacité ne sont pas inclus dans sa valeur comptable nette.

Coût de production

30. Le coût d'un actif produit par la collectivité locale pour elle-même est déterminé en appliquant les mêmes principes que pour un actif acquis. Ce coût est constitué du coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés par la collectivité locale au cours des opérations de production pour amener le bien dans l'état et à l'endroit où il se trouve. Il se compose du coût d'acquisition des matières consommées, des charges directes de production, des charges indirectes, de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation est située, le cas échéant.

31. Certaines opérations peuvent intervenir avant ou pendant la construction ou le développement d'une immobilisation corporelle mais ne sont pas nécessaires pour l'amener à l'endroit et la mettre dans l'état nécessaire pour permettre une exploitation de la manière prévue par la collectivité locale. Les charges liées à ces opérations sont comptabilisées dans le solde de la période.

Juste valeur

32. Lorsque le coût d'acquisition d'un actif n'est pas connu, celui-ci peut être estimé par référence à la juste valeur de l'actif à la date d'entrée au bilan. C'est le cas notamment, des immobilisations acquises à titre gratuit dans le cadre des opérations sans contrepartie directe. Par exemple, la collectivité locale peut exploiter des terrains acquis à titre gratuit ou au dinar symbolique pour créer des parcs ou construire des routes.

33. La juste valeur des immobilisations corporelles est habituellement déterminée par une expertise de leur valeur de marché. L'estimation de ladite valeur est entreprise par les autorités compétentes.

34. Pour de nombreux actifs, la juste valeur peut être déterminée aisément, par référence aux prix cotés sur un marché actif et liquide. Par exemple, il est généralement possible d'obtenir des valeurs actuelles de marché pour des terrains, des immeubles non spécialisés, des véhicules et de nombreux types d'installations et d'équipements. Pour certains actifs de la collectivité locale, il peut se révéler difficile de déterminer une valeur de marché en raison de l'absence de transactions de marché pour de tels actifs.

35. Lorsque la collectivité locale ne dispose d'aucune indication permettant de déterminer la valeur de marché sur un marché actif et liquide, la juste valeur de l'actif ne peut être établie par référence à d'autres actifs dotés de caractéristiques similaires, dans des circonstances et implantations similaires. Ainsi, la juste valeur d'un terrain inexploité appartenant à la collectivité locale 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 et dans une localisation similaire, pour lesquels des indications de marché sont disponibles.

36. Dans le cas d'immeubles spécialisés, la juste valeur peut être estimée à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche du coût de remise en état (c'est le cas notamment des actifs d'infrastructure), ou de l'approche des unités de service, ou encore au prix indexé des mêmes actifs ou d'actifs similaires d'après le prix d'une période précédente. Lorsque l'on utilise la méthode du prix indexé, le jugement est nécessaire pour déterminer si la technologie de production a changé de manière significative au cours de la période et si la capacité de l'actif de référence est la même que celle de l'actif objet de l'évaluation.

37. Dans de nombreux cas, le coût de remplacement net d'amortissement peut être établi par référence au prix d'achat d'un actif similaire doté d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service résiduels similaires et négocié sur un marché actif et liquide. Dans d'autres cas, le coût de reproduction amorti constitue le meilleur indicateur de son coût de remplacement net d'amortissements qui est établi par référence à la valeur de marché des composants utilisés pour produire l'actif, après déduction des amortissements cumulés.

Dinar symbolique

38. Etant donné leur vocation, les terrains exploités en tant que cimetières, jardins et parcs publics, sont évalués au dinar symbolique.

Règles spécifiques d'évaluation

39. Ci-après sont présentés des cas d'application de règles spécifiques pour l'évaluation de certaines immobilisations corporelles :

(a) Reprise de contrôle d'un actif objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public :

L'actif objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public repris par la collectivité locale est évalué à sa juste valeur à la date de reprise de contrôle par la collectivité locale.

(b) Changement de vocation d'un actif évalué au dinar symbolique :

Dans certains cas, la collectivité locale peut changer la vocation d'un actif. C'est le cas notamment de l'allocation de tout ou partie d'un cimetière pour la construction d'une route. Ce changement est considéré comme une nouvelle intégration, par conséquent, il est inscrit dans la situation nette, sans aucune incidence sur le solde de la période comptable. L'immobilisation intégrée est évaluée à sa juste valeur à la date d'intégration.

(c) Actifs détenus en vertu des contrats de location- financement :

Les règles d'évaluation des actifs détenus en vertu des contrats de location- financement sont prévues par la NCCL traitant des contrats de location.

(d) Actifs acquis dans le cadre d'un marché de travaux :

La valeur de l'immobilisation en cours est déterminée sur la base de l'avancement des travaux constaté par des procès-verbaux signés par les contractants et donnant lieu aux versements d'acomptes.

(e) Actifs mis à la disposition de la collectivité locale :

Les actifs mis à la disposition de la collectivité locale sont comptabilisés à l'actif de cette dernière, à leur juste valeur à la date de prise de contrôle.

(f) Actifs expropriés :

La valeur de l'indemnité énoncée par le décret d'expropriation est retenue comme base d'évaluation des biens expropriés. 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.

40. Une ou plusieurs immobilisations corporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. L'immobilisation corporelle reçue est évalué à sa juste valeur, sauf :

(a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale, dans ce cas 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 s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu, ce dernier est évalué à la juste valeur de l'actif abandonné,

(c) si l'opération d'échange présente une substance commerciale et s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif abandonné, l'actif acquis est évalué à la valeur comptable nette de l'actif abandonné.

41. La collectivité locale détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant les éventuels changements de ses flux de trésorerie futurs ou de son potentiel de service. Une opération d'échange a une substance commerciale notamment dans le cas où la configuration (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif reçu diffère d'une façon significative de la configuration des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif abandonné.

Coûts ultérieurs

42. Le coût d'une immobilisation corporelle inclut les coûts encourus initialement pour l'acquérir ou la construire ainsi que les dépenses ultérieures immobilisées.

43. Une dépense ultérieure est immobilisée lorsqu'il est probable qu'elle procure des avantages économiques futurs ou un potentiel de service supplémentaires par rapport à l'estimation la plus récente du niveau de performance de l'actif concerné. L'écart consiste en :

- (a) l'allongement de la durée d'utilité,
- (b) l'augmentation de la capacité de production,
- (c) la diminution du coût de production ou

l'amélioration substantielle de la qualité des services fournis.

44. Les dépenses ultérieures immobilisées sont prises en compte dans la valeur comptable nette des actifs.

45. Lorsque la collectivité locale opte pour l'approche par composants, les dépenses ultérieures correspondant à des composants tels que cités au paragraphe 15 de la présente norme sont prises en compte et traitées en tant que composants séparés. Au cas où les dépenses ultérieures concernent le remplacement d'un composant déjà comptabilisé en tant que tel, ce dernier est décomptabilisé selon les dispositions énoncées au paragraphe 71 de la présente norme.

46. Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité sont des dépenses ultérieures indispensables au maintien des avantages économiques futurs ou du potentiel de service et doivent donc être immobilisées. Sont considérées des dépenses de mise aux normes et de mise en conformité, les dépenses répondant à l'une des trois conditions suivantes :

(a) engagées pour des raisons de sécurité ou environnementales,

(b) imposées par des dispositions légales,

(c) 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 par la collectivité locale.

47. Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, 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.

Evaluation à la date de clôture

Règles d'évaluation

48. La collectivité locale applique la méthode du coût historique pour évaluer les immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application de la présente norme.

49. Après sa constatation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût d'entrée selon le paragraphe 24, diminué du cumul des amortissements et des dépréciations, augmenté, le cas échéant, des dépenses immobilisées.

50. Etant donné leur vocation, les cimetières, les parcs et les jardins publics sont évalués au dinar symbolique à la date de clôture.

Règles d'amortissement

51. L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée d'utilité. La dotation aux amortissements de chaque période comptable doit être comptabilisée en tant que charge sauf si elle est incorporée dans la valeur comptable nette d'un autre actif. En effet, il arrive que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de certains actifs soient consommés dans la production d'un autre actif. Dans ce cas, la dotation aux amortissements fait partie du coût de production de cet actif. A titre d'exemple, la dotation aux amortissements des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement d'un logiciel peut être incluse dans le coût de ce dernier.

Amortissement par composants

52. Dans le cas où la collectivité locale opte pour l'approche par composants, elle ventile la valeur comptable d'une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, la collectivité locale peut opter pour l'amortissement séparé de la chaussée, des fondations, des caniveaux, des trottoirs, et de l'éclairage au sein d'un système routier.

53. Il en est de même pour le composant « gros entretiens » qui peut faire l'objet d'un amortissement en fonction de sa propre durée d'utilité. Par exemple, si la collectivité locale estime effectuer de gros entretiens tous les cinq ans, afin de maintenir une immobilisation en état de marche ou afin de préserver le même niveau d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service, le coût supporté est amorti sur cinq ans.

Montant amortissable et durée d'utilité

54. Le montant amortissable d'un actif doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. La valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées si les perspectives diffèrent des estimations précédentes. Les écarts issus de cette révision doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable selon la NCCL traitant des méthodes comptables, des estimations comptables et des erreurs.

55. Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent insignifiante et par conséquent négligée dans le calcul du montant amortissable.

56. Les travaux de réparation et de maintenance d'un actif ne remettent pas en cause la nécessité d'appliquer l'amortissement. Dans le cas où des actifs sont mal entretenus ou que leur maintenance est reportée, ce qui est de nature à augmenter leur usure, leur durée d'utilité doit être ré-estimée.

57. L'amortissement d'un actif commence dès qu'il est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la collectivité locale. L'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est inutilisé ou mis hors service, sauf si l'actif est entièrement amorti.

58. Les avantages économiques futurs ou le potentiel de services représentatifs d'une immobilisation corporelle sont consommés par la collectivité locale principalement à travers l'utilisation de cet actif. Toutefois, d'autres facteurs, tels que l'usure physique d'un actif, l'obsolescence ou encore les contraintes juridiques conduisent souvent à la diminution des avantages économiques futurs ou du potentiel de service qui auraient pu être réalisés grâce à cet actif. En conséquence, les facteurs sus visés doivent être pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif.

59. La méthode d'amortissement des actifs détenus en vertu des contrats de location- financement doit être cohérente avec celle qui s'applique aux autres actifs semblables et amortissables détenus par la collectivité locale, et la dotation aux amortissements doit être calculée selon les bases établies par la présente norme.

60. Les terrains et constructions sont des actifs distincts, traités séparément en comptabilité même lorsqu'ils sont acquis ensemble.

61. Les terrains ont une durée d'utilité illimitée et ne sont donc pas amortissables, à l'exception des terrains dont la valeur diminue avec l'exploitation, auquel cas ils sont amortis d'une manière reflétant le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service de l'actif.

62. Les constructions ont une durée de vie limitée et sont, en conséquence, des actifs amortissables. Une augmentation de la valeur du terrain sur lequel est édiflée une construction n'affecte pas la détermination du montant amortissable de cette dernière.

Mode d'amortissement

63. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel la collectivité locale s'attend à consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service provenant de l'exploitation de l'actif.

64. 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. L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif, si ce dernier ne subit pas une dépréciation, et si sa valeur résiduelle ne change pas. L'amortissement variable donne lieu à une charge proportionnelle à l'utilisation prévue de l'actif. La collectivité locale retient le mode qui reflète au mieux le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service de l'actif.

65. Le mode d'amortissement appliqué à un actif doit être réexaminé périodiquement et dans le cas où le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service liés à l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ce changement doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon la NCCL traitant des méthodes comptables, des estimations et des erreurs.

Dépréciations

66. Une dépréciation d'actif est une perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de services, conduisant à une baisse de la valeur comptable nette de l'actif, suite à la dégradation de son état ou à la diminution de son potentiel de services liée à la survenance de circonstances ou d'évènements exceptionnels.

67. En cas de survenance de circonstances ou d'évènements exceptionnels, la collectivité locale doit comparer la valeur comptable nette de l'immobilisation à sa valeur récupérable à la date de clôture. Lorsque la valeur récupérable de l'immobilisation corporelle devient notablement inférieure à sa valeur comptable nette, la collectivité doit constater une dépréciation afin de ramener la valeur comptable nette de l'immobilisation à sa valeur récupérable. La dépréciation constitue une charge de la période pendant laquelle elle est constatée. L'amortissement se calcule sur la base de cette nouvelle valeur comptable nette et la durée d'utilité restante.

DECOMPTABILISATION

68. Un élément d'immobilisation corporelle doit être décomptabilisé :

(a) lorsque la collectivité locale 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.

69. En cas de cession, la différence entre le prix de cession net des frais, le cas échéant, et la valeur comptable nette de l'immobilisation corporelle est comptabilisée dans le solde de la période concernée.

70. En cas de transfert d'actifs, deux cas doivent être distingués :

(a) transfert avec contrepartie : c'est le cas par exemple du transfert d'un actif qui entraîne l'augmentation des droits de la collectivité locale sur l'entité bénéficiaire. Dans cette situation, la sortie de l'immobilisation corporelle donne lieu à l'enregistrement d'une immobilisation financière.

(b) transfert sans contrepartie : lorsque le contrôle d'une immobilisation est transféré définitivement à une tierce entité et sans contrepartie, la sortie est imputée sur le solde de la période selon les dispositions de la NCCL traitant des charges. Si le transfert du contrôle n'est pas définitif, la sortie de l'immobilisation corporelle est imputée sur la situation nette et n'a aucune incidence sur le solde.

71. En cas d'adoption de l'approche par composants et si la collectivité locale comptabilise le coût d'un nouveau composant, elle décomptabilise la valeur comptable nette du composant remplacé.

72. Une immobilisation corporelle mise au rebut doit être retirée des actifs de la collectivité locale. La mise au rebut doit être comptabilisée dans le solde de la période.

INFORMATIONS A FOURNIR

73. Les notes doivent indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles comptabilisée dans les états financiers :

(a) les méthodes d'évaluation utilisées pour déterminer le coût d'entrée,

(b) les modes d'amortissement utilisés,

(c) les taux d'amortissement utilisés,

(d) la méthode comptable d'estimation du coût de démantèlement et de remise en état du site,

(e) le coût d'entrée et le montant cumulé des amortissements, le montant cumulé des dépréciations et les dépenses immobilisées.

74. Pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles, les notes doivent également inclure des tableaux de rapprochement entre les valeurs comptables nettes à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :

(a) les entrées,

(b) les dépenses immobilisées,

(c) les amortissements et les reprises d'amortissement,

(d) les dépréciations et les reprises de dépréciations,

(e) les décomptabilisations,

(f) les autres variations.

75. Les notes doivent également indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles:

(a) les immobilisations corporelles acquises à titre gratuit et les restrictions y afférentes,

(b) le montant des dépenses comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle en cours de construction,

(c) les contrats en cours d'exécution pour l'acquisition d'immobilisations corporelles.

76. Les informations suivantes doivent également être divulguées :

(a) les immobilisations corporelles entièrement amorties qui sont encore en usage,

(b) la valeur comptable nette des immobilisations corporelles mises hors service, et

(c) le transfert d'immobilisations corporelles par la collectivité locale.

77. Les notes doivent également indiquer, pour chaque catégorie, les immobilisations corporelles dont la propriété juridique revient à la collectivité locale et qui sont contrôlées par d'autres entités.

DATE D'ENTREE EN VIGUEUR

78. La présente norme entre en vigueur selon le délai prévu par l'article 390 de la loi organique n° 2018-29 du 9 mai 2018, relative au code des collectivités locales.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

79. Un délai de 5 ans à partir de la date d'entrée en vigueur de la présente norme est jugé raisonnable pour la prise en compte exhaustive des immobilisations corporelles des collectivités locales.

80. Lors de l'établissement du bilan d'ouverture, il est procédé à l'intégration :

- du parc mobilier à son coût d'acquisition, diminué du cumul des amortissements,

- des terrains, des bâtiments et constructions ainsi que des actifs d'infrastructure à leur juste valeur,

- des cimetières, des jardins et des parcs publics au dinar symbolique.

81. Lors de l'établissement du bilan d'ouverture et durant la période transitoire de 5 ans, les écarts d'intégration des immobilisations corporelles doivent être comptabilisés en situation nette.

Arrêté du ministre des finances du 12 septembre 2019, portant approbation de la norme des comptes des collectivités locales relative aux immobilisations financières.

Le ministre des finances,

Vu la constitution,

Vu la loi organique n° 2018-29 du 9 mai 2018, relative au code des collectivités locales,

Vu le code de la comptabilité publique promulgué par la loi n° 73-81 du 31 décembre 1973, ensemble les textes qui l'ont modifié ou complété et notamment l'article 87 de la loi n° 2013-54 du 30 décembre 2013, portant loi de finances pour l'année 2014,

Vu le décret gouvernemental n° 2015-222 du 21 mai 2015 fixant la composition et les modalités de gestion du conseil national des normes des comptes publics, tel que modifié par le décret gouvernemental n° 2016-283 du 1^{er} mars 2016,

Vu le décret Présidentiel n° 2016-107 du 27 août 2016, portant nomination du chef du gouvernement et de ses membres,

Vu le décret Présidentiel n° 2017-124 du 12 septembre 2017, portant nomination de membres du gouvernement,

Vu le décret Présidentiel n° 2018-125 du 14 novembre 2018, portant nomination de membres du gouvernement,

Vu le décret gouvernemental n° 2019-769 du 23 août 2019, portant délégation des pouvoirs du chef du gouvernement à Monsieur Kamel Morjen ministre de la fonction publique, de la modernisation de l'administration et des politiques publiques,

Vu l'avis du conseil national des normes des comptes publics.

Arrête :

Article premier - Est approuvée la norme des comptes des collectivités locales relative aux immobilisations financières annexée au présent arrêté.

Art. 2 - Le présent arrêté est publié au Journal Officiel de la République Tunisienne.

Tunis, le 12 septembre 2019.

Le ministre des finances

Mouhamed Ridha Chalhoun

Vu

*Pour le Chef du Gouvernement
et par délégation*

*Le ministre de la fonction
publique, de la modernisation
de l'administration et des
politiques publiques*

Kamel Morjen