

Art. 24 - Les infractions prévues au Titre 2 du présent arrêté sont constatées par l'autorité de contrôle de la microfinance, qui recueille tout élément de preuve lors d'opérations d'inspection, de contrôle sur pièces, au moyen d'échanges d'informations avec la commission tunisienne des analyses financières, ou par tout autre moyen légal. Il est établi un procès-verbal d'infraction par deux agents assermentés de l'autorité de contrôle de la microfinance sous la direction du directeur général, auquel il est annexé tout élément ou document probant.

L'examen des procès-verbaux des investigations et des infractions et la prise de décision les concernant est effectué par le conseil d'administration de l'autorité de contrôle de la microfinance réuni en conseil de discipline.

Art. 25 - Le montant des pénalités est doublé en cas de récidive. Il est triplé en cas de constat de multi récidive.

Est considérée comme récidive au sens du présent arrêté, le fait de commettre une infraction par une institution de microfinance à une même obligation légale ou réglementaire telle que prévue au présent arrêté, durant l'an suivant la date de la commission de l'infraction. N'est pas considérée comme une récidive, le constat et la sanction d'une série d'infractions identiques par l'autorité de contrôle de la microfinance au cours d'une période de temps de trois mois à compter du premier constat.

Est considérée une multi récidive, toute infraction nouvelle, commise par une institution de microfinance à une même obligation légale ou réglementaire telle que prévue au présent arrêté, après avoir été sanctionné préalablement aux moins deux fois comme récidiviste au cours des deux années précédant la commission de l'infraction ou son constat.

Art. 26 - Les pénalités et astreintes sont prononcées par l'autorité de contrôle de la microfinance conformément aux procédures prévues à cet effet par la législation en vigueur relative à la microfinance et recouvrées au profit de la trésorerie générale de Tunisie au moyen d'un état de liquidation émis et rendu exécutoire par le ministre chargé des finances ou son mandataire et ce, conformément aux dispositions du code de la comptabilité publique.

Art. 27 - L'autorité de contrôle de la microfinance détermine les formulaires standard adoptés lors :

- de constatation des infractions par les agents de l'autorité de contrôle de la microfinance.

- de signalement d'infractions relatives à la protection de la clientèle. L'autorité de contrôle de la microfinance publie ce formulaire standard dans son site Internet.

Art. 28 - Le présent arrêté sera publié au Journal Officiel de la République Tunisienne et entre en vigueur trente jours calendaires à compter de sa publication.

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**

### **Arrêté du ministre des finances du 12 septembre 2019, portant approbation de la norme des comptes de l'Etat relative aux immobilisations corporelles.**

Le ministre des finances,

Vu la constitution,

Vu la loi organique n° 2019-15 du 13 février 2019 portant loi organique du budget,

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<sup>er</sup> 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 de l'Etat 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 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**

## **NORME DES COMPTES DE L'ETAT NCE 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 l'Etat regroupées selon les catégories suivantes :

- (a) actifs sui-generis,
- (b) terrains,
- (c) bâtiments et constructions,
- (d) actifs d'infrastructure,
- (e) parc mobilier,
- (f) 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 l'Etat, après comptabilisation et évaluation initiales effectuées selon les règles prévues par la NCE 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 NCE traitant de l'agriculture,

(b) aux actifs historiques, aux sites naturels, aux sites culturels et de culte objets de la NCE 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 l'Etat, 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.

**Les actifs sui generis** comportent notamment les bâtiments et constructions hors usage d'habitation et de bureaux ainsi que le parc mobilier, relevant de la sécurité et de la défense nationales, tels que les bases aériennes (y compris leurs terrains d'assiette), les camps d'entraînement et les champs de tirs et le matériel militaire.

**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 l'Etat compte utiliser une immobilisation amortissable;

(b) soit la période estimée correspondant au nombre d'unités de production (ou l'équivalent) que l'Etat 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 l'Etat compte obtenir de la cession d'une immobilisation 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 futur d'un actif, dûe 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 l'Etat et dont la propriété juridique revient à d'autres entités et qui comprennent notamment les immobilisations mises à la disposition de l'Etat 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 NCEs 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) l'Etat 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 l'Etat, 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 l'Etat 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 l'Etat,

(b) 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,

(c) 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.

9. Les immobilisations corporelles sont présentées dans les états financiers de la période comptable au cours de laquelle le contrôle est acquis à l'Etat. 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 service, et ce en vertu de conventions entre l'Etat et d'autres entités.

11. Une immobilisation corporelle contrôlée conjointement est comptabilisée dans les comptes de l'Etat à hauteur de sa quote-part de 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 l'Etat, 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 l'Etat par d'autres entités :

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

(c) Actifs mis à la disposition d'autres entités par l'Etat :

Des actifs dont l'Etat est propriétaire peuvent être mis à la disposition d'autres entités qui maîtrisent leurs conditions d'utilisation, bénéficient de leurs avantages économiques futurs ou de leur potentiel de service et supportent la quasi-totalité des risques. Ces actifs ne sont pas pris en compte au niveau du bilan de l'Etat, 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 NCE traitant des contrats concourant à la réalisation d'un service public. Toutefois les actifs qui restent sous le contrôle de l'Etat, ainsi que les actifs retournés à l'Etat sont comptabilisés selon les dispositions de la présente norme.

### **Cas particuliers**

#### ***Pièces de rechange***

13. Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks. Toutefois, les pièces de rechange principales et les stocks des pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles, si l'Etat 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'actifs***

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'augmentent pas directement les avantages économiques futurs ou le potentiel de service se rattachant à une immobilisation corporelle donnée, ils peuvent être nécessaires pour que l'Etat 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 l'Etat 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, l'Etat 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 l'Etat qui a lieu à la date de prise ou de reprise de contrôle.

18. L'Etat 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, mises à disposition, 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 NCE traitant des contrats de location.

21. S'agissant des mises à disposition de l'Etat d'actifs, d'acquisitions à titre gratuit (notamment les dons, les donations, les legs, les successions vacantes, les actifs confisqués, les actifs saisis et les épaves), la date de comptabilisation est prévue par la NCE traitant des 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 l'Etat, 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'actifs à la date de signature des procès verbaux de réception par les contractants et donnants lieux aux versements d'acomptes. La comptabilisation d'une immobilisation en cours qui résulte des travaux dont l'Etat est maître d'ouvrage, diffère selon le cas :

(a) Lorsque l'Etat 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 l'Etat selon les règles indiquées supra.

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

## **REGLES D'EVALUATION**

### **Evaluation initiale**

24. A leur entrée dans le bilan de l'Etat, 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 l'Etat ou dans le cadre d'un marché de travaux,

(c) à une valeur globale pour les actifs sui generis relevant de la défense et de la sécurité nationales,

(d) à la juste valeur pour les immobilisations 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 l'Etat.

26. Exemples de coûts directement attribuables à une immobilisation corporelle :

- (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 l'Etat 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 NCE 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 l'Etat pour lui-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 l'Etat 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 et 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 l'Etat. 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.

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 l'Etat, 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. Lorsqu'on ne dispose d'aucune indication permettant de déterminer la valeur de marché sur un marché actif et liquide, la juste valeur de l'actif 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 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 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.

## **Règles spécifiques d'évaluation**

38. 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 l'Etat est évalué à sa juste valeur à la date de reprise de contrôle par l'Etat.

(b) 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 NCE traitant des contrats de location.

(c) 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.

(d) Actifs mis à la disposition de l'Etat :

Les actifs mis à la disposition de l'Etat sont comptabilisés à l'actif de ce dernier, à leur juste valeur à la date de prise de contrôle.

(e) 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.

39. 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 de l'actif abandonné, l'actif acquis est évalué à la valeur comptable nette de l'actif abandonné.

40. L'Etat 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**

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

42. 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.

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

44. Lorsque l'Etat 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 (70) de la présente norme.

45. 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 l'Etat.

46. 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***

47. L'Etat applique la méthode du coût historique pour évaluer les immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application de la présente norme.

48. 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.

49. Etant donné sa spécificité, la catégorie « Actifs sui generis » est évaluée à une valeur globale, amortissable et dépréciable à la date de clôture.

#### ***Règles d'amortissement***

50. 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 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***

51. Dans le cas où l'Etat opte pour l'approche par composants, il ventile la valeur comptable d'une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, il 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.

52. 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 l'Etat 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***

53. 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 NCE traitant des méthodes comptables, des estimations et des erreurs.

54. 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.

55. 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.

56. 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. L'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est inutilisé ou mis hors service, sauf si l'actif est entièrement amorti.

57. Les avantages économiques ou le potentiel de services futurs représentatifs d'une immobilisation corporelle sont consommés par l'Etat 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 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.

58. 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 l'Etat, et la dotation aux amortissements doit être calculée selon les bases établies par la présente norme.

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

60. 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.

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

### ***Modes d'amortissement***

62. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter 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.

63. 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 ou si sa valeur résiduelle ne change pas. L'amortissement variable donne lieu à une charge proportionnelle à l'utilisation prévue de l'actif. L'Etat retient le mode qui reflète au mieux le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service de l'actif.

64. 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 NCE traitant des méthodes comptables, des estimations et des erreurs.

## **Dépréciations**

65. Une dépréciation d'actif est une perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service 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 service liées à la survenance de circonstances ou d'évènements exceptionnels.

66. En cas de survenance de circonstances ou d'évènements exceptionnels, l'Etat 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, l'Etat 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 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.

## **DECOMPTABILISATION**

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

- (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.

68. 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 en solde de la période concernée.

69. 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 l'Etat 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 NCE 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.

70. En cas d'adoption de l'approche par composants et si l'Etat comptabilise le coût d'un nouveau composant, il décomptabilise la valeur comptable nette du composant remplacé.

71. Une immobilisation corporelle mise au rebut doit être retirée des actifs de l'Etat. La mise au rebut doit être comptabilisée dans le solde de la période.

## **INFORMATIONS A FOURNIR**

72. 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.

73. 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.

74. 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.

75. 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 l'Etat.

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

## DATE D'ENTREE EN VIGUEUR

77. La présente norme est applicable aux états financiers relatifs aux périodes comptables ouvertes à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année 2022.

## DISPOSITIONS TRANSITOIRES

78. 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 de l'Etat.

79. 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 actifs sui generis à une valeur globale.

80. 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 de l'Etat relative aux immobilisations financières.**

Le ministre des finances,

Vu la constitution,

Vu la loi organique n° 2019-15 du 13 février 2019 portant loi organique du budget,

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<sup>er</sup> 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 de l'Etat 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 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 DE L'ETAT**

### **NCE 03: Les immobilisations financières**

#### **OBJECTIF**

1. L'objectif de la présente norme est de prescrire les règles de prise en compte et d'évaluation des immobilisations financières de l'Etat conformément aux principes de la comptabilité d'exercice. La norme traite également des règles de présentation des immobilisations financières au niveau des états financiers individuels, de leur décomptabilisation ainsi que des informations à fournir à leur sujet au niveau des notes.

#### **CHAMP D'APPLICATION**

2. La présente norme traite des immobilisations financières qui correspondent aux actifs financiers destinés à être détenus durablement par l'Etat.

3. Les immobilisations financières de l'Etat sont constituées des:

- (a) titres de participation,
- (b) apports en fonds de dotation,
- (c) créances rattachées aux titres de participation et aux apports en fonds de dotation,
- (d) prêts,