

## Projet de la norme des comptes de l'Etat « Immobilisations Corporelles de l'Etat »

Version n° 8	Date du 30 juillet 2018
	Version validée par la commission des normes des comptes de l'Etat, lors des réunions tenues le 29 mars, le 23 avril, le 28 mai, le 11 juin, le 27 juin, le 03 juillet et le 10 juillet 2018.
	Version après organisation de l'atelier d'échange sur les immobilisations corporelles de l'Etat du 03 avril 2018.
	Version soumise à l'exposé de sondage
	Version avant soumission au comité du conseil

Conseil National des Normes  
des Comptes Publics

**NORMES DES COMPTES DE L'ETAT**  
**NCE : Immobilisations corporelles de l'Etat**

**Objectif**

1. L'objectif de la présente norme consiste à prescrire le traitement comptable des immobilisations corporelles de l'Etat. Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur les règles de prise en compte, et d'évaluation à la date d'entrée et à la clôture de la période comptable, la comptabilisation des dotations aux amortissements, des dépréciations ainsi que la décomptabilisation.

**Champ d'application**

2. La présente norme s'applique à la comptabilisation des immobilisations corporelles de l'Etat, sauf lorsqu'un traitement comptable différent est adopté conformément à une autre Norme comptable de l'Etat (NCE).
3. Cette norme s'applique aux :
  - (a) **terrains :**
    - i. Terrains à vocation spécifique ;
    - ii. Terrains à vocation non spécifique.
  - (b) **parc immobilier**
    - i. Parc immobilier à vocation spécifique ;
    - ii. Parc immobilier à vocation non spécifique.
  - (c) **actifs d'infrastructure**
  - (d) **parc mobilier :**
    - i. Meubles, équipements et parc roulant à vocation spécifique ;
    - ii. Meubles, équipements et parc roulant à vocation non spécifique ;
    - iii. Tableaux et œuvres d'art à vocation non spécifique.
  - (e) **les immobilisations corporelles en cours.**
4. 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, et classés dans l'une des catégories visées supra;
  - (b) Les actifs de concession de services, contrôlés par l'Etat, après comptabilisation et évaluation initiales effectuées selon la NCE relative aux contrats concourant à la réalisation d'un service public ;
5. La présente norme ne s'applique pas :
  - (a) aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole, qui font l'objet de la NCE relative à l'agriculture ;

- (b) aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables. Toutefois, la présente norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir ces actifs.
- (c) aux actifs historiques, aux sites naturels, aux sites culturels et de culte traités par La NCE relative aux actifs historiques, culturels et aux sites naturels.

## Définitions

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

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

- (a) qui sont contrôlés 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.

**Immobilisations corporelles à vocation non spécifique** : sont des immobilisations qui, en raison de leur potentiel d'affectation à des usages multiples, peuvent être cédées à des tiers en vue d'une utilisation comparable ou différente, moyennant des aménagements limités.

**Immobilisations corporelles à vocation spécifique** : sont des immobilisations dotées de caractéristiques physiques qui ne rendent possible leur utilisation par des tiers qu'au prix de bouleversements majeurs.

**Amortissement**: L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée normale d'utilisation estimée. Il traduit la diminution de la valeur d'une immobilisation résultant de l'usage, du temps, du changement de technique et de toute autre cause. La dotation aux amortissements de la période comptable est constatée en charges.

**Amortissement linéaire** : L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif, si la valeur résiduelle de l'actif ne change pas.

**Amortissement variable** : L'amortissement variable consiste à répartir le montant amortissable d'une immobilisation en fonction des conditions prévues de son exploitation. En d'autres termes, le montant amortissable est réparti selon le même rythme que celui de la consommation des avantages économiques ou du potentiel de service, qu'il procure à l'Etat.

**Durée d'utilité est** :

- (a) soit la période pendant laquelle l'Etat compte utiliser une immobilisation amortissable;
- (b) soit la période correspondant au nombre d'unités de production (ou l'équivalent) que l'Etat compte obtenir par la mise en œuvre de l'immobilisation amortissable.

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

**Valeur résiduelle** : est le montant net que l'Etat compte obtenir en échange d'un bien à la fin de sa durée d'utilisation après déduction des coûts de cession prévus.

**Juste valeur :** est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation.

**Valeur comptable nette :** est le montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements, et des dépréciations, et augmenté, s'il y a lieu, des dépenses immobilisées.

**Catégorie d'immobilisations corporelles :** est un regroupement d'actifs de nature similaire, qui figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.

**Sous-catégories d'immobilisations corporelles :** sont des ensembles d'actifs de nature similaire mais d'usage différent au sein d'une même catégorie.

**Dépréciation :** est la perte d'avantages économiques ou de potentiel de service futurs d'un actif, qui peut s'ajouter à la comptabilisation systématique de la perte d'avantages économiques ou de potentiel de service futurs par le biais de l'amortissement.

Les termes définis dans le cadre conceptuel et dans les autres NCEs sont utilisés dans la présente norme avec le même sens.

## **Règles de prise en compte des immobilisations corporelles**

### **Règle générale**

7. **Un élément d'immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si et seulement si:**
  - (a) **l'Etat le contrôle sur plus d'une période comptable et;**
  - (b) **le coût ou la juste valeur de cet actif peut être évalué d'une manière fiable.**
8. 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 son potentiel de service ou de ses avantages économiques futurs.
9. Le contrôle est organisé sous une forme juridique déterminée et se fonde en général sur un droit de propriété, d'usage, ou de jouissance, ...etc. 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 du potentiel de service et des avantages économiques inhérents à la détention de l'actif, même si le transfert de propriété n'est pas intervenu.
10. 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.

11. Divers cas ont nécessité que la norme contienne des dispositions relatives à l'application du critère du contrôle pour la comptabilisation de certains actifs, notamment :

**(a) Actifs acquis selon des contrats de location- financement**

Sont comptabilisées selon les dispositions de la présente norme, les actifs détenus dans le cadre de contrats de location-financement (autres qu'un contrat de location simple), et qui répondent :

- i. à la définition d'une immobilisation corporelle mentionnée au paragraphe (6);
- ii. aux critères de comptabilisation tels que prévus par le paragraphe (7).

La NCE relative aux « contrats de location » prévoit le traitement comptable des contrats de location- financement.

**(b) Actifs mis à la disposition de l'Etat**

Certains actifs sont mis à la disposition de l'Etat par d'autres entités qui en restent propriétaires juridiquement. Ces actifs sont inscrits dans l'état de la situation financière de l'Etat, si les critères de comptabilisation mentionnés supra sont satisfaits.

**(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 et bénéficient de leurs avantages économiques ou de leur potentiel de services. Ces actifs ne sont pas pris en compte au niveau de l'Etat, mais au niveau de ces entités, dès lors que leur détention par ces dernières leur confère le droit d'en user, et de jouir des avantages économiques futurs ou du potentiel de service qui leur sont associés.

**(d) Actifs concourant à la réalisation d'un service public (actifs concédés)**

Les règles de comptabilisation et d'évaluation initiales des actifs d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, sont fixées par la NCE traitant les contrats concourant à la réalisation d'un service public. Toutefois les actifs concédés qui restent sous le contrôle de l'Etat, ainsi que les actifs concédés retournés à l'Etat sont comptabilisés selon les dispositions de la présente norme.

**Pièces de rechanges spécifiques**

12. Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés en tant que charge lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si L'Etat compte les utiliser sur plus d'une période comptable. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

**Regroupement et décomposition d'éléments d'actif**

13. La présente norme ne prescrit pas l'unité d'évaluation pour la comptabilisation, c'est-à-dire ce qui compose une immobilisation corporelle. Ainsi, il est nécessaire de faire preuve de jugement pour appliquer les critères de comptabilisation aux circonstances particulières à l'Etat. Il peut être approprié de regrouper des éléments de faible valeur individuelle, tels que des livres, des périphériques informatiques et de petits équipements, et d'appliquer les critères à la valeur globale.

14. Dans certains cas, un bien corporel peut être composé de parties apportant un flux d'avantages futurs différents ou ayant des durées d'utilité **significativement** différentes. Dans ce cas, ces différentes parties appelées « **composants** » sont prises en compte et amorties **séparément**. Les composants correspondent d'une part à des éléments devant être remplacés régulièrement, et d'autre part à des dépenses de gros entretien.
15. Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. L'acquisition de telles immobilisations corporelles, tout en n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs ou le potentiel de service se rattachant à une immobilisation corporelle donnée, peut se révéler nécessaire pour que l'Etat puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de l'actif lié. Ces immobilisations corporelles remplissent les conditions de comptabilisation en tant qu'actif parce qu'elles permettent à l'Etat d'obtenir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service des actifs liés, supérieurs à ceux qu'il aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises. Ainsi, la réglementation de protection contre l'incendie pourra imposer à l'Etat de rénover son système d'extinction automatique d'incendie. Ces améliorations sont comptabilisées comme un actif, parce que sans elles, l'Etat est dans l'incapacité d'exercer son activité conformément à la réglementation. La valeur comptable nette d'un tel actif et d'actifs liés sont examinées pour dépréciation selon la NCE traitant les dépréciations d'actifs non générateurs de trésorerie.

### **Comptabilisation initiale**

16. **La comptabilisation initiale correspond à la première inscription d'un actif dans l'état de la situation financière de l'Etat, suite à son intégration (cas des immobilisations contrôlées par l'Etat avant l'établissement des états financiers d'ouverture), son acquisition, ou sa production. Elle peut également résulter d'une prise de contrôle ou d'une reprise de contrôle d'actifs qui font l'objet de dispositions particulières dans la norme.**

### ***Date de comptabilisation d'une immobilisation corporelle***

17. L'Etat comptabilise les immobilisations à la date de prise de contrôle, qui a lieu, en général, au moment de la livraison du bien.
18. Cependant la date de prise en compte de certaines immobilisations corporelles mérite des précisions. C'est le cas notamment des biens acquis dans le cadre d'un contrat de location-financement, des acquisitions immobilières à titre gratuit, des immobilisations construites dans le cadre d'un marché de travaux, des biens confisqués, des biens saisis, et des biens expropriés.
19. La date de prise en compte des biens acquis via des contrats de location-financement, est la date du commencement du contrat, qui correspond à la date de signature du bail ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat.
20. S'agissant des mises à disposition de l'Etat de biens, d'acquisitions à titre gratuit (notamment les dons, les legs, les donations et les successions vacantes), la date de comptabilisation est prévue par la NCE relative aux « produits des opérations avec contrepartie directe ».

21. Les biens confisqués remplissant les critères énoncés par le paragraphe (7) de la présente norme, sont comptabilisés parmi l'actif de l'Etat, au moment de la prise de décision de confiscation par les autorités compétentes.
22. Les biens expropriés, remplissant les critères énoncés par le paragraphe (7) de la présente norme, sont comptabilisés parmi l'actif de l'Etat, à la date de publication du décret d'expropriation. En cas de litige concernant le bien exproprié, une provision doit être constatée selon les dispositions de la NCE traitant « les provisions, passifs éventuels, actifs éventuels ».
23. Les biens saisis, remplissant les critères énoncés par le paragraphe (7) de la présente norme, sont comptabilisés en tant qu'immobilisations corporelles de l'Etat, au moment de la prononciation du jugement définitif.
24. Les immobilisations corporelles en cours de construction dans le cadre d'un marché de travaux, sont comptabilisées en tant qu'actif au moment de l'octroi des acomptes, qui sont subordonnés à l'exécution partielle des travaux. Toutefois, l'immobilisation qui résulte des travaux dont l'Etat est maître d'ouvrage, et qui est destinée à être transférée à une autre entité à la fin des travaux, est considérée comme contrôlée par l'Etat durant la phase de réalisation des travaux. Une écriture de décomptabilisation doit être constatée lorsque le contrôle est conféré à une tierce entité.
25. Les épaves qui remplissent les critères énoncés par le paragraphe (7) visés supra, sont comptabilisées au moment de leur découverte.

### ***Règles d'évaluation***

26. A leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, les immobilisations corporelles sont évaluées :
  - (a) à leur coût d'acquisition pour celles qui sont acquises à titre onéreux,
  - (b) à leur coût de production pour celles qui sont générées en interne par les services de l'Etat ou dans le cadre d'un marché des travaux,
  - (c) à leur juste valeur : Les biens dont on ne connaît ni le coût d'acquisition, ni le coût de production sont évalués à leur juste valeur,
  - (d) à une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable pour les actifs sui generis relevant de la sécurité nationale.
27. Pour les besoins de la présente norme, la comptabilisation initiale d'une immobilisation corporelle à sa juste valeur, en vertu des dispositions du paragraphe 26 (c), ne constitue pas une réévaluation telle qu'énoncée par le paragraphe (81).

### **Coût d'acquisition**

28. Le coût d'une immobilisation corporelle comprend :
  - (a) son prix d'achat, y compris les droits et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;
  - (b) tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par l'Etat ;
29. Exemples de coûts directement attribuables :

- (a) les coûts des avantages du personnel engagés exclusivement pour acquérir ou produire l'immobilisation ;
- (b) les frais de préparation du site ;
- (c) les frais de livraison et de manutention initiaux ;
- (d) les coûts des tests de bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle,
- (e) les frais d'installation et de montage ;
- (f) les honoraires de professionnels.

30. Exemples de coûts qui ne sont pas des coûts d'une immobilisation corporelle :

- (a) les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- (b) les coûts de lancement d'un nouveau service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;
- (c) les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu (y compris les coûts de formation du personnel) ;
- (d) les frais administratifs et autres frais généraux.

31. Les coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation que l'Etat encourt, soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique, sont incorporés dans le coût de l'immobilisation, et évalués selon la NCE relative aux « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels ».

32. L'intégration de coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle cesse lorsque l'élément se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour être exploité de la manière prévue. En conséquence, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'un élément ne sont pas inclus dans sa valeur comptable.

Par exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle :

- (a) 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 ;
- (b) les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet élément ; et
- (c) les coûts de relocalisation ou de restructuration de tout ou partie des activités de l'Etat.

33. Certaines opérations interviennent dans le cadre de la construction ou du développement d'une immobilisation corporelle mais ne sont pas nécessaires pour l'amener à l'endroit et la mettre dans l'état nécessaire pour permettre une exploitation de la manière prévue par l'Etat. Ces opérations accessoires peuvent intervenir avant ou pendant les activités de construction ou de développement. Par exemple, l'Etat peut enregistrer un produit par l'utilisation d'un site de construction comme parking jusqu'au début de la construction. Comme les opérations accessoires ne sont pas nécessaires pour amener un élément à l'endroit et le mettre dans l'état nécessaires pour permettre une exploitation de la manière prévue par l'Etat, les produits et charges liés aux opérations accessoires sont comptabilisés dans le solde.



34. Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix au comptant équivalent. Si le règlement est différé, la différence entre le prix au comptant équivalent et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit.

### **Coût de production**

35. 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'Etat 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 produite est située.
36. Les coûts anormaux de gaspillage de matières premières, de main-d'œuvre ou d'autres ressources, encourus pour la construction d'un actif par l'Etat pour lui-même, ne sont pas inclus dans le coût de cet actif.
37. La comptabilisation de la charge financière comme composante de la valeur comptable d'une immobilisation corporelle acquise ou produite par l'Etat pour lui-même, est traitée par La NCE relative aux dettes financières.

### **Juste valeur**

38. Lorsque le coût d'acquisition d'un actif n'est pas connu, son coût pourra être estimé par référence à sa juste valeur à la date d'acquisition. C'est le cas notamment, des immobilisations acquises à titre gratuit (Une immobilisation corporelle peut être acquise par le biais d'une opération sans contrepartie directe. Par exemple, un promoteur immobilier peut faire un apport de terrains à l'Etat à titre gratuit ou pour un coût symbolique de manière à permettre à l'Etat de créer des parcs, des routes ou des sentiers dans le lotissement). Un actif pourra également être acquis à travers une opération sans contrepartie directe (notamment les biens confisqués et les biens saisis). Dans ces cas, le coût de l'actif est sa juste valeur à la date de prise en compte.
39. La valeur du bien telle qu'énoncée par le décret d'expropriation est retenue comme base d'évaluation des biens expropriés. En cas de litige portant sur la valeur, cette dernière doit être révisée à concurrence de la variation stipulée par le jugement définitif.
40. La juste valeur des immobilisations corporelles est habituellement déterminée par une expertise de leur valeur de marché. L'estimation de la valeur d'un actif est normalement entreprise par les autorités compétentes.
41. 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 de marché actuelles pour des terrains, des immeubles non spécialisés, des véhicules à moteur 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. L'Etat peut détenir de tels actifs en quantités importantes.
42. 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 pourra être établie par référence à

d'autres actifs dotés de caractéristiques similaires, dans des circonstances et des implantations similaires. Ainsi, la juste valeur d'un terrain inoccupé appartenant aux pouvoirs publics, détenu pendant une longue période au cours de laquelle il n'y a eu que peu de transactions, pourra être estimée par référence à la valeur de marché de terrains dotés de caractéristiques et d'une topographie similaires, dans une localisation similaire, pour lesquels des indications de marché sont disponibles.

43. Dans le cas d'immeubles spécialisés, la juste valeur pourra être estimée à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche du coût de remplacement net du coût de remise en état (c'est le cas notamment des actifs d'infrastructure), ou l'approche des unités de service (voir NCE « Dépréciation d'actif non générateur de trésorerie). Dans de nombreux cas, le coût de remplacement d'un actif peut être établi par référence au prix d'achat d'un actif similaire doté d'un potentiel de service résiduel similaire dans un marché actif et liquide. Dans certains cas, le coût de reproduction de l'actif constituera le meilleur indicateur de son coût de remplacement.
44. Le coût de remplacement amorti d'une installation ou d'un équipement pourra être établi par référence à la valeur de marché de composants utilisés pour produire l'actif, après déduction des amortissements cumulés, 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 en cours d'évaluation.
45. Le coût de remplacement d'un actif peut également être estimé à partir du coût de remplacement du potentiel de service brut de l'actif. Ce coût est amorti pour refléter l'actif dans son état d'utilisation. Un actif peut être remplacé soit par reproduction (duplication) de l'actif existant ou par remplacement de son potentiel de service brut. Le coût de remplacement amorti est évalué au plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement de l'actif, diminué de l'amortissement cumulé, calculé d'après ce coût, pour refléter le potentiel de service déjà consommé ou arrivé à expiration de l'actif.
46. 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. Le coût de l'immobilisation corporelle reçue est évalué à sa juste valeur, sauf :
  - (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale, dans ce cas le coût de 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, son coût 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. Le coût de l'actif acquis est évalué à la valeur comptable nette de l'actif abandonné.
47. L'Etat détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs ou de son potentiel de service du fait de cette opération. Ainsi une opération d'échange a une substance commerciale si à titre d'exemple la configuration (risque,

calendrier et montant) des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif transféré. L'Etat peut déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale sans qu'elle ait à effectuer des calculs détaillés.

#### **Valeur symbolique ou forfaitaire non révisable**

48. Les actifs immobiliers sui generis relevant de la sécurité nationale, sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

#### **Règles spécifiques d'évaluation**

49. Ci-après sont présentées des applications des règles spécifiques pour l'évaluation de certaines immobilisations corporelles.

##### ***(a) Actifs concourant à la réalisation d'un service public***

Dans le cas où un actif concédé est retourné à l'Etat, son coût est évalué à sa juste valeur à la date de reprise de contrôle par l'Etat.

##### ***(b) Reclassement d'actifs de la catégorie du domaine privé au domaine public et vice versa***

En cas de nécessité, l'Etat peut reclasser certains actifs de la catégorie du domaine privé au domaine public et vice versa. Ce reclassement doit avoir une incidence sur la valeur comptable nette de l'actif en question. Les réévaluations nécessaires doivent être effectuées afin d'en tenir compte. L'écart de réévaluation est comptabilisé conformément aux dispositions des paragraphes (85,86 et 87) visés infra.

##### ***(c) Actifs acquis selon des contrats de location- financement***

Les règles d'évaluation des actifs acquis selon des contrats de location- financement sont prévues par la NCE relative aux 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.

##### ***(e) 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 du transfert.

#### **Coûts ultérieurs**

50. Le coût d'une immobilisation corporelle inclue les coûts encourus initialement pour l'acquérir ou la construire et les coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement, ou assurer son entretien.

51. Une dépense ultérieure est immobilisée s'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant, iront à l'Etat au moment où les dépenses sont engagées. L'écart par rapport au niveau d'origine consiste en :

- (a) l'allongement de la durée d'utilité,
- (b) l'augmentation de la capacité d'utilisation,

- (c) la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité des services fournis.
52. 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. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme la fonction de « réparations et maintenance » de l'immobilisation corporelle. En revanche, les dépenses relatives aux travaux de réhabilitation sont considérées comme des dépenses ultérieures pouvant être immobilisées.
53. Les dépenses ultérieures pouvant être immobilisées sont prises en compte dans la valeur comptable nette des actifs. Si les dépenses ultérieures répondent aux critères cités au paragraphe 14 de la présente norme, elles sont prises en comptes et traitées en tant que composant séparé.
54. Des parties de certaines immobilisations corporelles peuvent exiger un remplacement à intervalles réguliers. L'Etat comptabilise dans la valeur comptable nette d'une immobilisation corporelle, le coût d'un remplacement partiel au moment où ce coût est encouru, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. La valeur comptable nette des pièces remplacées est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation énoncées au paragraphe(94) de la présente norme. C'est le cas, lorsque le coût des pièces remplacées ait ou non été identifié dans l'opération au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise ou construite.
55. 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 en conformité, les dépenses répondant à l'une des trois conditions suivantes :
- (a) engagées pour des raisons de sécurité ou d'accessibilité des personnes ou environnementales ;
  - (b) imposées par des obligations légales ;
  - (c) dont la non-réalisation ne permettrait pas le maintien du potentiel de service ou entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'utilisation de l'actif de l'Etat.

## **Evaluation à la date de clôture**

### ***Règles d'amortissement***

56. L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée normale d'utilité estimée. La dotation aux amortissements de chaque période 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 représentatif d'un actif soient absorbés dans la production d'autres actifs. Dans ce cas, la dotation aux amortissements fait partie du coût de l'autre actif et est incluse dans sa valeur comptable nette. A titre d'exemple, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle comptabilisée selon la NCE traitant les actifs incorporels.

### *Amortissements par composants*

57. L'Etat ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, dans la plupart des cas, il serait tenu de déprécier séparément la chaussée, les fondations, les bordures et les caniveaux, les trottoirs, les ponts et l'éclairage au sein d'un système routier. De même, il peut être approprié d'amortir séparément la cellule et les réacteurs d'un avion, que celui-ci soit détenu en propre ou dans le cadre d'un contrat de location-financement.

Le composant « gros entretien » fait l'objet d'un amortissement en fonction de sa durée d'utilité propre.

58. Une partie significative d'une immobilisation corporelle peut avoir une durée d'utilité et un mode d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'une autre partie significative de la même immobilisation. Ces parties peuvent être regroupées pour déterminer la dotation aux amortissements.

59. Dans la mesure où l'Etat amortit séparément certains éléments d'une immobilisation corporelle, il amortit aussi séparément le reste de l'immobilisation. Le reliquat se compose des parties de l'immobilisation qui ne sont pas significatives individuellement. Si l'Etat a des attentes diverses pour ces parties, des techniques d'approximation peuvent s'avérer nécessaires pour amortir le reliquat de manière à représenter fidèlement le rythme de consommation et/ou la durée d'utilité de ces parties.

60. Chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amortie séparément. Cependant, l'Etat peut choisir d'amortir séparément les parties d'un élément dont le coût n'est pas significatif par rapport au coût total de l'élément.

### *Montant amortissable et durée d'amortissement*

61. 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 attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes. Les changements doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable selon la NCE traitant les méthodes comptables, les estimations comptables et les corrections d'erreurs.

62. Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent négligeable, donc non significative dans le calcul du montant amortissable.

63. Un amortissement est comptabilisé même si la juste valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable nette, pour autant que la valeur résiduelle de l'actif n'excède pas sa valeur comptable nette. Les réparations et la maintenance d'un actif ne remettent pas en cause la nécessité de l'amortir. A l'inverse, certains actifs sont peut-être mal entretenus, ou encore, il est possible que leur maintenance soit indéfiniment reportée à cause de contraintes budgétaires. Si la politique de gestion des actifs augmente l'usure d'un actif, sa durée d'utilité devra être ré-estimée et réajustée en conséquence.

64. 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 laissé inutilisé ou mis hors service, sauf si l'actif est entièrement amorti.

65. 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'obsolescence, l'usure d'un actif, ou encore les limites 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.
66. La méthode d'amortissement des actifs acquis selon des contrats de location- financement doit être cohérente avec celle qui s'applique aux autres actifs amortissables détenus par l'Etat, et la dotation aux amortissements doit être calculée selon les bases établies par la présente norme. Si l'on n'a pas une certitude raisonnable que l'Etat devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité (voir la NCE traitant les contrats de location).
67. Les terrains et constructions sont des actifs distincts, traités séparément en comptabilité même lorsqu'ils sont acquis ensemble.
68. 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 amorti d'une manière reflétant les avantages ou le potentiel de service qui doivent en être retirés.
69. 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 édifée une construction n'affecte pas la détermination du montant amortissable de la construction.

### ***Mode d'amortissement***

70. 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 lié à l'actif.
71. 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 la valeur résiduelle de l'actif ne change pas. Le mode variable donne lieu à une charge basée sur l'utilisation prévue de l'actif. L'Etat sélectionne le mode qui reflète le plus étroitement le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou le potentiel de service représentatif de l'actif. Ce mode d'amortissement est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation de ces avantages économiques futurs ou de ce potentiel de service.
72. Le mode d'amortissement appliqué à un actif doit être examiné à la fin de chaque date de clôture annuelle. Si le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service incorporés dans 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

relative aux changements de méthodes comptable, changements d'estimations et corrections d'erreurs.

### **Dépréciations**

73. Une dépréciation d'actif est une perte d'avantages économiques ou de potentiel de services futurs. Elle correspond donc 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.
74. Les dépréciations d'immobilisations corporelles sont comptabilisées selon les NCEs traitant les dépréciations d'actifs.
75. La dépréciation d'un actif peut conduire à la décomptabilisation d'une partie ou de l'intégralité de l'immobilisation selon les dispositions de la présente norme.
76. Le coût des immobilisations corporelles restaurées, acquises ou construites au titre de remplacement d'immobilisations corporelles est déterminé selon la présente norme.
77. Les indemnités reçues de tiers relativement à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées sont incluses dans la détermination du solde de la période, pendant laquelle elles deviennent exigibles.

### **Règles d'évaluation**

78. **Les règles d'évaluation à la date de clôture s'appliquent par catégorie et sous-catégorie d'immobilisations corporelles.**
79. **L'Etat choisit pour méthode comptable soit le modèle du coût décrit au paragraphe (80), soit le modèle de réévaluation décrit au paragraphe (81). Il doit appliquer la même méthode à l'ensemble d'une sous-catégorie d'immobilisations corporelles.**

- (a) L'Etat choisit pour méthode comptable le modèle du coût, pour les catégories et sous-catégories suivantes :

Parc mobilier :

- i. Meubles, équipements et parc roulant à vocation spécifique ;
- ii. Meubles, équipements et parc roulant à vocation non spécifique ;
- iii. Tableaux et œuvres d'art à vocation non spécifique.

- (b) L'Etat choisit pour méthode comptable le modèle de réévaluation, pour les catégories et sous-catégories suivantes:

- i. Les terrains à vocation non spécifique ;
- ii. Le parc immobilier à vocation non spécifique ;
- iii. Les actifs d'infrastructure.

- (c) Etant donné leurs spécificités, les sous-catégories indiquées infra, sont évaluées à une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable, non amortissable et non dépréciable à la date de clôture.

- i. Les terrains à vocation spécifique ;
- ii. Le parc immobilier à vocation spécifique ;

**NCE n°....: Immobilisations corporelles de l'Etat, Version n°8 du 30/07/2018**

### Modèle du coût

80. **Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et des dépréciations, augmenté, le cas échéant, des dépenses immobilisées.**

### Modèle de réévaluation

81. **Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à sa valeur réévaluée (à savoir sa juste valeur à la date de réévaluation). Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable nette ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur. La périodicité de réévaluation de chaque sous-catégorie ne doit pas excéder les dix ans.**
82. Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, la valeur comptable nette de l'actif est alors retraitée pour obtenir la valeur réévaluée de l'actif.
83. Tous les éléments au sein d'une sous-catégorie d'immobilisations corporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers d'un mélange de valeurs réévaluées et non réévaluées à la même date.
84. Les réévaluations positives et négatives liées à des actifs individuels au sein d'une sous-catégorie d'immobilisations corporelles doivent être compensées au sein de cette sous-catégorie, mais ne doivent pas être compensées avec celles des actifs d'autres sous-catégories et catégories.
85. L'écart entre la valeur réévaluée et la valeur comptable nette, ne participe pas à la détermination du solde de la période. Il est inscrit directement dans la situation nette sous la rubrique « **écart de réévaluation** ».
86. L'écart de réévaluation relatif aux immobilisations corporelles **amortissables** est transféré partiellement dans les **soldes cumulés**. Le transfert est fait par étalement annuel de l'excédent égal au dixième de l'écart constaté.
87. Lors de la décomptabilisation de toute immobilisation corporelle réévaluée, le transfert du solde de l'écart de réévaluation se rapportant à l'immobilisation décomptabilisée, est intégralement transféré aux soldes cumulés.

### Cas particuliers des actifs détenus dans le cadre d'un contrat de location-financement et des actifs mis à la disposition de l'Etat

88. Un bien détenu dans le cadre d'un contrat de location-financement, ou un bien mis à la disposition de l'Etat est évalué à la date de clôture selon la méthode applicable aux immobilisations corporelles de sa catégorie, qui ne font pas l'objet d'un tel mode de financement.



## **Décomptabilisation**

89. 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.

### ***Cessions***

90. Le produit ou la charge résultant de la cession d'une immobilisation corporelle est inclus en tant que solde lors de sa décomptabilisation. L'Etat applique les critères énoncés par la NCE traitant les produits des opérations avec contrepartie directe pour comptabiliser les produits provenant de la vente des immobilisations corporelles, et la NCE traitant les charges pour en comptabiliser les pertes.
91. Le produit ou la charge résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle doit être déterminé comme la différence entre le produit net de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable nette de l'immobilisation corporelle.
92. La contrepartie reçue lors de la sortie d'une immobilisation corporelle est comptabilisée à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation corporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon la NCE relative aux « Produits des opérations avec contrepartie directe », reflétant le rendement effectif de la créance.

### ***Transferts d'actifs***

93. Deux cas doivent être distingués selon qu'il existe ou non une contrepartie identifiable à la sortie du bien.

- (a) Il existe une contrepartie identifiable :

C'est le cas par exemple, du transfert d'un bien, qui entraîne l'augmentation des droits de l'Etat sur l'entité bénéficiaire. Dans ce cas, la sortie du bien se traduit par l'enregistrement d'un actif financier.

- (b) Il n'existe pas de contrepartie

Lorsque le contrôle d'un bien est transféré **définitivement** à une tierce entité, sans contrepartie, la sortie est imputée sur le solde de la période, selon les dispositions de la norme traitant les charges de l'Etat. **Sinon**, la sortie du bien est imputée sur la situation nette et n'a aucune incidence sur le solde.

### ***Décomptabilisation du coût de remplacement***

94. Si l'Etat comptabilise dans la valeur comptable nette d'une immobilisation corporelle le coût de remplacement d'une partie de celle-ci, il décomptabilise la valeur comptable nette de la partie remplacée. S'il n'est pas praticable pour l'Etat de déterminer la valeur comptable nette de la partie remplacée, il peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce que le coût de la partie remplacée était au moment de son acquisition ou de sa construction.

### ***Mises au rebut***

95. Les immobilisations ne figurant plus dans le patrimoine de l'Etat en raison de leur disparition, destruction, retrait du service actif...doivent cesser de figurer parmi l'actif de l'Etat, dans la mesure où l'immobilisation n'a plus d'utilité permanente et aucun avantage économique n'est attendu lors de sa cession. La mise au rebut d'une immobilisation doit être comptabilisée dans le solde.

### **Informations à fournir dans les notes**

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

- (a) Les méthodes d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur d'origine ;
- (b) les modes d'amortissement utilisés ;
- (c) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ;
- (d) la valeur d'origine et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des dépréciations) en début et en fin de période ; et
- (e) un rapprochement entre les valeurs comptables nettes à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :
  - (i) les entrées ;
  - (ii) les décomptabilisations ;
  - (iii) les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations décrites aux paragraphes (81, 82, 83, 84).
  - (iv) les dépréciations et les reprises de dépréciations provenant de la survenance d'évènements exceptionnels.
  - (v) les différences de change nettes provenant de la conversion de la valeur des immobilisations corporelles liées à une activité à l'étranger.
  - (vi) les autres variations.

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

- (a) les immobilisations corporelles acquises par des dons et les restrictions y afférentes;
- (b) le montant des dépenses comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle en cours de construction ;
- (c) le montant des engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles.

98. Les notes doivent indiquer la méthode comptable d'estimation du coût de remise en Etat de site.

99. En appliquant les dispositions de la NCE relative aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations et corrections d'erreurs, l'Etat indique la nature et l'effet de changement d'une estimation comptable dont l'incidence est significative pour la période, ou risque d'être significative au cours des périodes ultérieures. Pour les

immobilisations corporelles, une telle information peut résulter de changements dans les estimations concernant :

- (a) les valeurs résiduelles ;
- (b) les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état d'immobilisations corporelles ;
- (c) les durées d'utilité ; et
- (d) les modes d'amortissement.

100. Lorsqu'une sous-catégorie d'immobilisations corporelles est comptabilisée à un montant réévalué, les informations suivantes doivent être mentionnées :

- (a) la date de réévaluation ;
- (c) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des actifs ;
- (e) l'écart de réévaluation, en indiquant les variations de la période.

101. Les informations suivantes doivent également être divulguées :

- (a) la valeur d'origine de toute immobilisation corporelle entièrement amortie qui est encore en usage ;
- (b) la valeur comptable nette des immobilisations corporelles mises hors service et prêtes à être sorties ; et
- (c) Le transfert d'immobilisations.

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

### **Première application**

103. Un délai de 5 ans à partir de la date de première application de la présente norme, est jugé raisonnable pour la prise en compte exhaustive des immobilisations corporelles de l'Etat.

104. Le parc mobilier est intégré à son coût d'acquisition, diminuée du cumul des amortissements.

105. Les terrains à vocation non spécifiques, le parc immobilier à vocation non spécifique, les actifs d'infrastructure sont comptabilisés à leur juste valeur au moment de leur intégration à l'état de la situation financière d'ouverture.

106. Les immobilisations visées au paragraphe 79(c), sont évaluées à une valeur symbolique ou forfaitaire à la date d'intégration.

107. Lors de l'établissement du premier état de la situation financière et durant la période transitoire de 5 ans, l'Etat doit comptabiliser les écarts d'intégration des immobilisations corporelles comme éléments de la situation nette.

108. La NCE relative aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations et corrections d'erreurs, impose d'appliquer de manière rétrospective des méthodes comptables à moins que ceci ne soit impraticable. Par conséquent, lorsque l'Etat

comptabilise initialement une immobilisation corporelle au coût selon la présente Norme, il doit aussi comptabiliser tout amortissement cumulé et toute dépréciation cumulée se rapportant à cette immobilisation, comme s'il avait toujours appliqué ces méthodes comptables.