



Université Abdelmalek Essaâd
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion -
Tanger



المدرسة الوطنية للتجارة والتسيير - طنجة

Normes Comptables Internationales **IAS / IFRS**

Niveau 5^{ème} année (S9)



Pr. BOUNGAB Souad
Enseignant chercheur à l'ENCGT

THEME 6

IMMOBILISATIONS CORPORELLES (IAS 16)

Introduction

- ❖ L'objectif de l'IAS 16 consiste à prescrire le traitement comptable pour les immobilisations corporelles de sorte que les utilisateurs des états financiers puissent distinguer les informations relatives aux investissements d'une entité dans ses immobilisations corporelles et celles relatives aux variations de ces investissements.
- ❖ Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles sont les suivantes :
 - Comptabilisation des actifs au moment de leur entrée ou sortie;
 - Détermination des valeurs comptables de ces actifs lors de périodes ultérieures;
 - Détermination des dotations aux amortissements et des pertes de valeur correspondantes.

IAS & IFRS relatives aux Immobilisations corporelles

IAS 16 : Comptabilisation
des immobilisations
corporelles

IFRS 16 : Comptabilisation
des contrats de location

IAS 36 : Amortissement des
immobilisations

IAS 40 : Comptabilisation
des immeubles de
placement

IAS 41 : comptabilisation
des actifs biologiques

I. Le contexte de la norme IAS 16

- 1. Philosophie**
- 2. Champs d'application**
- 3. Définitions**

1. Philosophie

La norme IAS 16 couvre les différents aspects de:

- ❑ **Comptabilisation**
- ❑ **Traitement des composantes** d'un actif comme des éléments séparés
- ❑ **Évaluation** des immobilisations corporelles d'exploitation sur leur durée d'utilité
- ❑ **Réévaluation** des immobilisations comme méthode alternative à l'évaluation au coût historique

2. Champs d'application

La norme IAS 16 s'applique à toutes les immobilisations corporelles d'exploitation à l'exception des éléments suivants:

- Actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole couvert par IAS 41 « Agriculture »
- Droits miniers, prospection et extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables couvert par la norme « Industries extractives » IFRS 15
- Immobilisations corporelles classées comme détenues en vue de la vente, « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » couvert par l'IFRS 5
- Immeubles de placement: les biens immobiliers (terrains et bâtiments) que l'entreprise détient dont le but d'en retirer des loyers ou une plus value couvert par IAS 40

3. Définitions

Les immobilisations corporelles sont des actifs physiques, qui sont détenus par une entreprise (droit de propriété ou location)

- Soit pour être utilisés dans la production de biens ou de services,
- Soit pour être loués à des tiers,
- Soit à des fins administratives,
- Et on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice.

Une immobilisation corporelle est comptabilisée en tant qu'actif lorsque:

- Il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise. (L'entreprise en retire des avantages et supporte les risques inhérents à son utilisation et à sa conservation);
- Le coût de cet actif pour l'entreprise peut être évalué de façon fiable .

3. Définitions

L'amortissement: est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

Le montant amortissable: est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.

La durée d'utilité: est soit la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser un actif, soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif.

3. Définitions

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

La valeur de revente ou valeur résiduelle: d'un actif est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entreprise s'attend à obtenir pour un actif à la fin de son utilisation.

Une perte de valeur: est l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

II. LE CONTENU DE LA NORME IAS 16

- 1. Reconnaissance des immobilisations corporelles**
- 2. Evaluation initiale**
- 3. Evaluations ultérieures**
- 4. Amortissement**
- 5. Dépréciation**
- 6. Décomptabilisation**

1. Reconnaissance des Immobilisations corporelles

Pour les critères de comptabilisation:

- ❖ Une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si les **deux conditions** sont remplies:
 - Il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ;
 - Le coût de l'actif, ou sa juste valeur s'il est réévalué, peut être mesuré de façon fiable.
- ❖ Pour Les biens de faible valeur ils peuvent être regroupés par nature homogène et ensuite traités de manière globale.
Exemple : « mobilier de bureau ».

1. Reconnaissance des Immobilisations corporelles

Approche par composants:

- Elle exige l'identification des parties d'un actif qui ont un coût significatif par rapport au coût total de l'actif, et qui ont une durée de vie ou rythme d'amortissement distincts de celui de l'actif.
- l' IAS 16 impose de les comptabiliser de manière séparée, de manière à pouvoir associer à chacun son plan d'amortissement spécifique et les dépenses ultérieures correspondantes.

Exemple: les avions, les trains, camions...

1. Reconnaissance des Immobilisations corporelles

Dépenses de sécurité et de protection de l'environnement

- ❖ Les évolutions législatives et réglementaires en matière de sécurité et de protection de l'environnement sont susceptibles d'entraîner des dépenses additionnelles, **sans pour autant générer d'avantages économiques futurs pour l'entreprise.**
- ❖ Ces dépenses n'ont pas, par elles-mêmes, les caractéristiques d'un actif durable. Elles seront néanmoins immobilisées, dans la mesure où elles sont indispensables à la conformité de l'actif concerné.

Exemple : fabrication des produits chimiques.

2. Evaluation initiale

❖ L'évaluation initiale d'une immobilisation corporelle pour son inscription au bilan **est le coût engagé** pour mettre en service l'actif, en vue de l'utilisation prévue.

❖ Ce coût est égal à:

- Immobilisation acquise: coût d'acquisition.
- Immobilisation produite par l'entreprise: coût de production.
- Immobilisation acquise par voie d'échange: juste valeur ou VNC de l'actif donné en échange.
- Immobilisation acquise avec paiement différé: coût actualisé.

2. Evaluation initiale

2.1. Immobilisation corporelle acquise :

Éléments constitutifs du coût d'acquisition:

1. Son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux
2. Majoré du coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction ;
3. Estimation initiale des dépenses ultérieures (coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située).

2. Evaluation initiale

Frais directs incorporables au coût de l'actif liés à la mise en service

Dépenses directement liées	dépenses qui ne participent pas directement
<ul style="list-style-type: none">● les tests d'essai, les honoraires des ingénieurs et des architectes, l'aménagement des postes de travail, les frais de formation directement liés au fonctionnement;● les coûts de préparation, montage, installation, assemblage, manutention, premier transport;● les frais du personnel intervenant directement dans la construction, l'acquisition et la mise en service de l'immobilisation.	<ul style="list-style-type: none">▪ les coûts d'inauguration de site,▪ de lancement d'un nouveau produit,▪ les frais administratifs,▪ les coûts de réorganisation,▪ les frais de pré-exploitation...
Ces frais sont incorporables au coût de l'actif.	Ces frais ne peuvent pas être immobilisés.

2. Evaluation initiale

Dépenses ultérieures incorporables au coût de l'actif après la mise en service

Les dépenses qui interviennent **après la mise en service** du bien sont immobilisées (comme Actif distinct = composant) **si** elles ont pour objet **d'augmenter les performances de l'actif**:

- En accroissant sa capacité, ou la durée de vie;
- En améliorant la qualité des produits fabriqués;
- En adoptant un nouveau procédé de fabrication (permettant une réduction des frais d'exploitation)

2. Evaluation initiale

Dépenses ultérieures incorporables au coût de l'actif après la mise en service

Ces dépenses doivent satisfaire les conditions générales de comptabilisation d'un actif pour être inscrites au bilan:

- Avantages futures,
- Coût mesurable avec fiabilité

Cas spécifiques : 1/ Les dépenses d'inspections et révisions majeures

2/ Les coûts de démantèlement

À défaut, les dépenses qui permettent seulement de **maintenir** la performance attendue à l'entrée, elles sont passées en charges de la période où elles sont encourues.

2. Evaluation initiale

Cas spécifique 1

Inspections et révisions majeures:

- Les dépenses d'inspection et d'entretien futures figurent distinctement à l'actif en tant qu'élément du coût d'entrée du bien ; elles ne viennent pas augmenter ce coût d'entrée mais correspondent à une ventilation de son montant.
- Le **composant** « dépenses d'inspection et d'entretien » est amorti sur la période séparant deux révisions. Lorsque la dépense d'entretien est réalisée, elle vient augmenter le coût de l'actif en remplacement du composant comptabilisé à l'origine, ce dernier, complètement amorti, étant sorti de l'actif.

2. Evaluation initiale

Cas spécifique 2

Les coûts de démantèlement:

- En présence d'une sortie probable de ressources financières, dont le montant peut être estimé de façon fiable, il convient d'inclure dans le coût de l'immobilisation corporelle, comme un **composant distinct**, les coûts estimés de démantèlement ou d'enlèvement de l'actif et de remise en état des sites.
- Ces dépenses sont évaluées conformément aux dispositions de la norme IAS37 «Provisions, actifs éventuels, passifs éventuels »
- Un accroissement ultérieur de la provision constituée résultant de l'augmentation des taux d'intérêts ou une modification du taux d'actualisation doit être comptabilisé en charges et ne modifie donc pas la valeur de l'immobilisation.

2. Evaluation initiale

2.2. Immobilisation corporelle produite par l'entreprise:

Éléments constitutifs du coût de production :

- Utiliser les mêmes principes que pour un actif acquis.
- Si l'actif produit est destiné à un usage interne ou à la vente, son coût = coût de production - les coûts anormaux de gaspillage (de MP, Main -d'œuvre,...) + les intérêts d'emprunts correspondant à la période de fabrication.

2. Evaluation initiale

2.3. Immobilisation corporelle acquise par voie d'échange

- Les immobilisations dont l'acquisition résulte d'un échange contre des actifs non monétaires sont comptabilisées à leur juste valeur. La différence de valeur entre le bien reçu et le bien sorti constitue un résultat de cession.
- Si la transaction manque de « substance commerciale » ou si la « juste valeur » du bien ne peut être déterminée de manière fiable, le coût d'immobilisation restera la valeur nette comptable de l'actif donné en échange (cédé).

2. Evaluation initiale

2.4. Immobilisation acquise avec paiement différé

- Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent à la date de comptabilisation.
- Si le règlement est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, la différence entre le prix comptant équivalent et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon l'autre traitement autorisé par la norme IAS 23 « Coûts d'emprunts ».

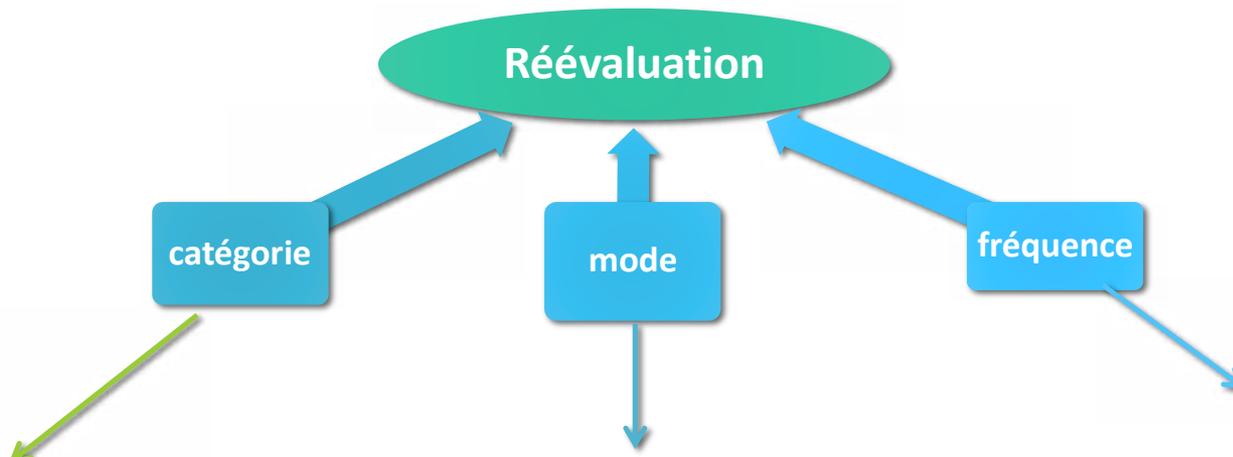
2. Evaluation initiale

- **L'évaluation au montant réévalué**, qui constitue l'autre traitement autorisé: Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle dont **la juste valeur** peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeurs ultérieures.

NB: L'entreprise peut exercer ce choix par catégorie d'immobilisations (terrains, constructions, matériels, ...). La méthode s'applique ensuite à toutes les immobilisations de la catégorie.

3. Evaluations ultérieures

❖ En quoi consiste la réévaluation?



- Un actif ne peut être réévalué isolément.
- La norme IAS 16 impose d'effectuer les réévaluations par catégorie d'immobilisation Corporelles

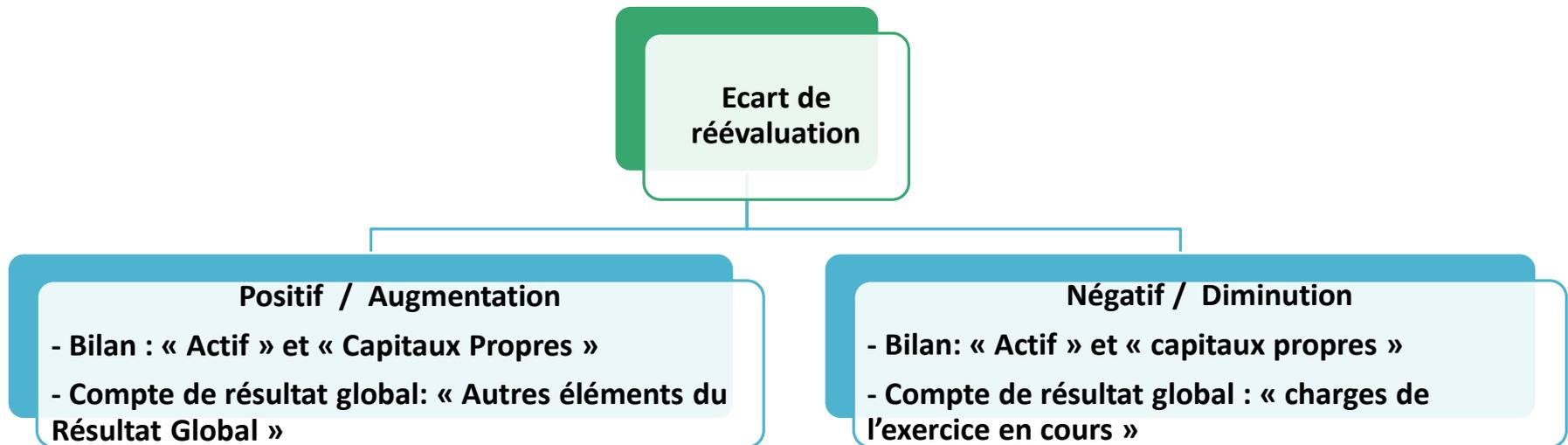
- Dépend de la nature du bien à évaluer et de l'existence ou non d'un marché pour ce type de bien.
- On prend soit :
V Marché, V estimée, Coût de remplacement, ou de la rentabilité de l'actif

- Dépend de la fluctuation du marché du bien (la volatilité de la valeur de l'actif)
- Doit être effectuée en régularité (au moins annuellement ou seulement aux trois à cinq ans)

3. Évaluations ultérieures

❖ Que se passe-t-il alors lorsqu'on effectue des réévaluations?

Ecart de réévaluation = Montant réévalué – VNC au Coût historique à date de réévaluation



Si l'Actif est amortissable, il est possible:

- 1/ soit réévaluer simultanément la valeur brute et les amortissements cumulés
- 2/ soit réévaluer directement la valeur nette comptable

3. Evaluations ultérieures

❖ Quelle est l'incidence de la réévaluation sur les exercices ultérieures?

- Toute révision en hausse de la valeur des actifs procure un accroissement de la base amortissable et donc une augmentation des amortissements futurs. Il en résulte une diminution de résultat des exercices suivants.

- **L'IAS 16 propose: (un choix, non pas une obligation)**

- L'IAS 16 **permet** que soit viré chaque année le supplément d'amortissement (la fraction de l'écart de réévaluation) dans les Capitaux Propres («Réserves») et non au compte de « Résultat »)

- De même, lorsque l'actif est cédé, l'écart de réévaluation résiduel **peut** être viré dans les Capitaux Propres («Réserves »).

- **Dans ces 2 cas proposés, l'opération n'a pas d'incidence sur le Résultat de l'exercice (Bénéfice ou Perte),** car le virement s'effectue directement c-à-d sans passer par le résultat. Cela n'a pas n'ont plus d'impact sur le Résultat Global, puisque les charges et les produits ne sont pas affectés.

4. Amortissement

4.1. Principes

- IAS 16 exige que chaque partie d'une immobilisation ayant un coût significatif par rapport au coût total d'un élément soit amortie séparément.
- Des parties significatives d'une immobilisation corporelle qui ont des durées d'utilité et des modes d'amortissement identiques peuvent être regroupées pour déterminer la dotation aux amortissements .
- Une entité doit répartir le montant amortissable d'un actif (ou de chaque partie significative, le cas échéant) systématiquement sur sa durée d'utilité.

4. Amortissement

4.2. Les méthodes d'amortissement (modes):

- Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel une entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif.
- La valeur résiduelle, la durée d'utilité et le rythme de consommation des avantages économiques futurs d'un actif doivent être révisés au moins à chaque fin de période annuelle, et **les changements** par rapport aux **estimations précédentes** doivent être comptabilisés **prospectivement** comme un changement d'estimation comptable selon « l'IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* ».

Les trois modes d'amortissement mentionnés par IAS 16 sont:

- L'amortissement linéaire
- L'amortissement dégressif
- L'amortissement en fonction des unités d'œuvre

4. Amortissement

4.3. La durée d'amortissement

- La durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entreprise (et non pas la durée de vie physique).
- L'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation corporelle est un jugement basé sur l'expérience de l'entreprise pour des actifs similaires:
 - Usage attendu de l'actif (évalué par référence à sa capacité ou à sa production physique prévue) ;
 - Usure physique attendue (évaluée en fonction des conditions de fonctionnement et de maintenance prévues) ;
 - Obsolescence technique (découlant de changements ou d'améliorations dans la production, ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif) ;
 - Durée de protection, légale ou contractuelle, des droits de l'entreprise à l'utilisation de l'actif (exemple: Durée de location pour les biens faisant l'objet de contrats de crédit-bail).

4. Amortissement

4.4. Le montant amortissable

- Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de la valeur résiduelle de l'actif lorsqu'elle est d'un montant significatif et peut être mesurée de façon fiable.
- Lorsque l'entreprise opte pour l'évaluation au coût historique et qu'il est probable que la valeur résiduelle est non négligeable, celle-ci est estimée à la date d'acquisition et n'est pas ultérieurement réestimée.
- Lorsque l'entreprise opte pour la réévaluation totale ou partielle, une nouvelle estimation de la valeur résiduelle est faite à chaque date de réévaluation de l'actif concerné.

4. Amortissement

4.5. Les révisions ultérieures

- La méthode et la durée d'amortissement doivent être réexaminées chaque année.
- Lorsque les prévisions initiales n'apparaissent plus d'actualité, il faut ajuster la charge d'amortissement de la période en cours et celle des exercices suivants.
- Ces modifications sont considérées comme changement d'estimation et (non comme changements de méthode) au sens de l'IAS 8. il n'y a donc pas lieu de retraiter les amortissements antérieurs ni les données comparatives.

5. Dépréciation

Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, on doit se référer à **I'IAS 36 « Dépréciation d'actifs »**. Cette norme explique:

- ❖ Comment une entité revoit la valeur comptable de ses actifs;
- ❖ Comment elle détermine la valeur recouvrable d'un actif;
- ❖ Dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

6. Décomptabilisation

- Une immobilisation corporelle est retirée du bilan (c.-à-d. décomptabilisée):

- Lors de sa sortie (cas de cession..)

- Lorsque aucun avantage économique futur n'est plus attendu de son utilisation ou de sa sortie.

- Le profit ou la perte réalisée à cette occasion constitue un gain ou une perte de l'exercice en cours.

Rappel: Si l'actif a été réévalué, l'écart de réévaluation résiduel peut être viré aux réserves. Le transfert s'effectue directement sans passage par le Compte de résultat, et sans impact sur le Résultat Global.

III. Les informations à fournir en annexes

Informations à fournir en Annexes

Pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles, les états financiers doivent indiquer :

- Les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable;
- Les modes d'amortissement et les taux d'amortissement ou les durées de vie utilisées;
- La valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) en début et en fin de période;
- Le rapprochement détaillé entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture (faisant apparaître, par exemple, les entrées, les amortissements, les pertes de valeur, les informations sur la réévaluation, les différences de change provenant de la conversion de monnaies étrangères, etc.) .

Informations à fournir en Annexes

Les états financiers doivent aussi indiquer:

- ❑ Les restrictions et les engagements contractuels relatifs à des immobilisations corporelles,
- ❑ Les détails des immobilisations produites par l'entité pour elle-même
- ❑ Le montant des indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées.

Informations à fournir en Annexes

Pour les immobilisations corporelles inscrites à leur montant réévalué, fournir les informations suivantes :

- La date d'entrée en vigueur de la réévaluation;
- Le recours ou non à un évaluateur indépendant;
- Les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des immobilisations corporelles;
- La mesure dans laquelle les justes valeurs des immobilisations corporelles ont été déterminées par référence directe à des prix observables sur un marché actif ou dans des transactions récentes sur le marché dans des conditions de concurrence normales, ou estimées par d'autres techniques d'évaluation;
- Pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles réévaluées, la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si les actifs avaient été comptabilisés selon le modèle du coût;
- L'écart de réévaluation, en indiquant les variations de la période ainsi que toute restriction sur la distribution de cet écart aux actionnaires.

CONCLUSION

IMMOBILISATIONS CORPORELLES Comparaison entre le CGNC et les IAS & IFRS

Normes IFRS

Approche par composants distincts

- Obligatoire

Paielement différé

- Actualisation des paiements différés intégrée dans le coût de l'immobilisation

Réévaluations

- Par catégorie d'immobilisations effectué régulièrement

Amortissements

- Sur la base de la durée d'utilité
 - Revue et révision régulière des méthodes et durée d'amortissement

Valeur résiduelle

- Reconnue selon IAS 16

Normes Marocaines

Approche par composants distincts

- Non prévue

Paielement différé NA

- Coût d'acquisition = prix contractuel

Amortissements

- Sur la base de la durée de vie fiscale
- Possibilité de réviser le plan d'amortissement avec justification à l'ETIC

Cas pratique

Immobilisations corporelles

EXERCICES

Une société a opté pour l'évaluation de ses immeubles (bâtiments et terrains) sur une base réévaluée. Le terrain a été acquis le 1er Janvier N pour 300.000 et un bâtiment, d'une durée d'utilité estimée à 20 ans, pour 450.000.

Il existe un indice reflétant la variation de la juste valeur du terrain et du bâtiment et cet indice a augmenté de 10% du 1er Janvier N au 31 Décembre N.

Présenter les calculs de réévaluation et passer les écritures correspondantes.

IAS 16 : Immobilisations corporelles

Solution du cas d'application :

Composants	Valeur au 31.12.N	Valeur réévaluée	Ecart
Terrains	300.000	330.000	30.000
Bâtiments	450.000	495.000	45.000
Moins Amortissements	(22 500)	(24.750)	(2.250)

681	Dotation aux amortissements, exercice N	22.500	
281	Amortissement bâtiments, exercice N		22.500
211	Réévaluation du terrain	30.000	
213	Réévaluation du bâtiment	45.000	
281	Réévaluation amortissement du bâtiment		2.250
11	Capitaux propres, écart de réévaluation		72.750