

IAS 16

"Immobilisations corporelles"

Objectif de la norme

L'objectif de la norme IAS 16 "Immobilisations corporelles" est de prescrire leur traitement comptable. Les questions fondamentales concernent la comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable, les dotations aux amortissements et les pertes de valeur correspondantes.

La présente norme ne s'applique pas aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (cf. IAS 41 "Agriculture").

La norme IAS 16 a été publiée par l'IASB le 18 décembre 2003 ; elle est applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est cependant encouragée.

Définition

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels qui sont détenus par une entité 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 dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.

Contenu de la norme

La Norme IAS 16 définit certains termes fondamentaux.

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels (tangibles) :

- qui sont détenus par une entreprise, 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
- dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plusieurs exercices.

Il convient de relever qu'une entité qui, de manière habituelle, cède les immobilisations qu'elle avait acquises en vue de leur mise en location auprès des clients sur une période déterminée, peut transférer ces biens qui ne sont plus en location en actifs destinés à la vente. Ce transfert est enregistré à la valeur résiduelle des immobilisations reprises.

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 au terme de sa durée prévue d'utilisation.

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.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale (voir IFRS 13).

La valeur résiduelle est le montant du prix que l'entreprise peut obtenir de l'actif immobilisé à la fin de l'utilisation de ce dernier. Ce montant doit être diminué des coûts relatifs à cette sortie future.

La valeur recouvrable d'une immobilisation est le montant le plus élevé entre la juste valeur diminuée des frais de cession et la valeur d'utilité.

Une plante productrice est un végétal vivant qui est utilisé dans la production durant plus d'une période et dont la probabilité d'être vendue comme produit agricole est faible (exemples : vignes, arbres fruitiers, hévéas, palmiers à huile, etc.).

D'autres termes sont définis dans la Norme IAS 36 (comme par exemple la valeur comptable, la perte de valeur, le coût).

Comptabilisation

Date de comptabilisation

Un élément doit être comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle dès lors que les deux conditions suivantes sont cumulativement satisfaites :

- le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable ;
- les avantages économiques futurs produits par cet actif reviennent à l'entreprise.

Regroupement d'éléments

La Norme IAS 16 permet un regroupement en un seul actif des éléments de faible valeur individuelle s'il y a une cohésion ou une utilité commune entre ces derniers (exemple : la bobine et l'alternateur).

Décomposition par composants

À l'inverse, les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes, ou s'ils procurent des avantages économiques futurs selon un rythme différent (par exemple : un avion et ses moteurs, les divers éléments d'un immeuble, un pont et le revêtement de sa chaussée).

Exemple 1 : appliquée à un immeuble collectif d'habitation, la décomposition en composants peut donner les éléments suivants :

Composants	Durée d'amortissement
Structure et ouvrages assimilés	50 ans
Menuiseries extérieures	25 ans
Chauffage collectif	20 ans
Chauffages individuels	15 ans
Toiture	20 ans
Électricité	25 ans
Plomberie	25 ans
Ascenseurs	15 ans

Éléments du coût

Le coût d'une immobilisation corporelle est constitué de son prix d'achat (y compris droits de douane et taxes non récupérables), après déduction des remises et rabais commerciaux, et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche et sur le lieu choisi par le Management : coûts de préparation du site, frais de livraison et de manutention, frais d'installation, honoraires d'architectes et d'ingénieurs, etc.

Le coût doit inclure l'estimation des charges qui seront nécessaires lors de l'enlèvement de l'immobilisation, du démantèlement du site ou de la remise en état de ce dernier.

Les frais administratifs et les frais généraux ne sont pas, en principe, des éléments constitutifs du coût de l'actif, sauf s'ils peuvent être affectés de manière spécifique à l'immobilisation concernée.

Les dépenses ultérieures doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif auquel elles se rapportent s'il est probable que des avantages économiques futurs, au-delà du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant, reviendront à l'entreprise.

Exemple 2 : quels sont les types de coûts susceptibles d'être incorporés dans le coût d'entrée d'un actif ?

Types de coûts	À valoriser à l'actif ?
Étude de faisabilité	NON
Droits d'enregistrement	OUI
Coûts de formation du personnel	NON
Coûts accessoires directement liés à l'achat	OUI
Pertes de démarrage	NON
Frais administratifs et généraux	NON
Charges de déménagement des anciens actifs	NON
Coûts de remise en état du site en fin d'exploitation	OUI

Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale

Deux options sont offertes pour le suivi de l'évaluation initiale, applicables à toutes les immobilisations de même catégorie :

- le traitement de référence qui propose de diminuer le coût de l'immobilisation de l'actif par le cumul des amortissements et des pertes de valeur (méthode du coût amorti). Rappelons que ces deux composantes trouvent leurs contreparties dans le compte de résultat ;
- une seconde méthode qui consiste à réévaluer l'immobilisation corporelle à sa juste valeur et à soustraire, par la suite, les dépréciations sous forme d'amortissements calculés sur la base de cette valeur réévaluée.

La fréquence des réévaluations doit être telle que la valeur comptable de l'actif ne diffère pas significativement de sa juste valeur. Il est précisé quel que soit la méthode d'évaluation retenue, les amortissements cumulés doivent correspondre à la différence entre le montant brut réévalué et le montant net comptabilisé.

Exemple 3 : une immobilisation acquise pour une valeur de 100 est amortie sur une durée de 10 ans.

À la fin de la quatrième année, le total des amortissements s'élève à 40 et, donc, la valeur comptable de l'immobilisation est de $100 - 40 = 60$.

La juste valeur de cette immobilisation est alors estimée à 40. Cela engendre une perte de valeur de 20.

Le **traitement de référence** préconise la comptabilisation suivante :

À la fin de la 4^e année :

Immobilisation :	100,00
Amortissements cumulés :	- 40,00
Perte de valeur :	- 20,00
Valeur comptable :	40,00

L'amortissement de la 5^e année sera de : $40/6 = 6,67$

La valeur comptable sera alors de :

Immobilisation :	100,00
Amortissements cumulés :	- 46,67
Perte de valeur :	- 20,00
Valeur comptable :	33,33

Au bout de la 10^e année, la situation sera la suivante :

Immobilisation :	100,00
Amortissements cumulés :	- 80,00
Perte de valeur :	- 20,00
Valeur comptable :	0,00

Traitement comptable de la réévaluation

Les pertes liées aux réévaluations doivent être comptabilisées en charges, alors que les gains liés aux réévaluations sont portés directement dans les capitaux propres (« écart de réévaluation » des autres éléments du résultat global – OCI). En cas de reprise de perte de valeur suite à une réévaluation, celle-ci intervient dans les capitaux propres dans la limite de la réévaluation précédemment constatée.

Exemple 4 : une société a acquis un terrain en 2016 pour un montant de 10 000 pour l'établissement de son siège social en périphérie d'une grande ville. Rappelons que les terrains ne sont pas amortis car ils présentent, en général, une durée de vie indéterminée.

En 2017, contre toute attente, le site est choisi par les autorités locales pour développer les alentours afin d'attirer d'autres entreprises et sièges sociaux. Des investissements conséquents sont prévus à horizon 2020 pour aménager la zone (développement des infrastructures routières, extension d'une ligne de métro...).

Suite à ce développement, la demande de terrain sur le site connaît une forte hausse ce qui entraîne une hausse du prix du terrain. Ce dernier est fixé par un évaluateur professionnel qualifié à 15 000. Il convient dès lors de comptabiliser 5 000 (15 000 – 10 000) en « écart de réévaluation » dans les capitaux propres en contrepartie de l'augmentation de l'actif.

En 2018, le projet de création de cette zone de bureau est abandonné par les autorités locales ; un autre site ayant été préféré en raison du moindre coût des investissements. L'évaluation réalisée par le même professionnel ressort à 8 000. La valeur comptable de l'actif diminue de 7 000 (8 000 – 15 000). La réévaluation négative est imputée en premier lieu dans les capitaux propres en « écart de réévaluation », soit 5 000, et le complément dans le compte de résultat pour 2 000.

Amortissements

Il existe différents modes respectant le caractère systématique donné dans la définition de l'amortissement : le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production en font partie.

Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle, à condition qu'elle puisse être évaluée de manière suffisamment fiable.

Réexamen de la durée d'utilité et du mode d'amortissement

La durée d'utilité d'une immobilisation corporelle doit être réexaminée périodiquement (a minima au moment de chaque arrêté réalisé selon IAS 1 ou IAS 34) : la dotation aux amortissements de l'exercice en cours et des exercices futurs doit être ajustée si les prévisions sont sensiblement différentes des estimations antérieures. Il en est de même pour le mode d'amortissement.

Dans la mesure où des changements seraient nécessaires, il y a lieu de se référer à la Norme IAS 8.

Par ailleurs, on se reportera à la Norme IAS 36 pour les illustrations liées aux amortissements et dépréciations.

Informations à fournir

L'annexe des états financiers doit comprendre les éléments résumés ci-dessous :

- les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable ;
- les modes d'amortissement et les durées d'utilité pratiqués ;
- la valeur brute comptable et le cumul des amortissements à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- un rapprochement détaillé des variations de la valeur comptable pendant l'exercice (entrées, sorties, réévaluations, amortissements) ;
- l'existence et les montants des garanties affectant les actifs (nantissement, gage, etc.) ;
- la méthode comptable retenue pour estimer les coûts de démantèlement ;
- la valeur des immobilisations corporelles produites et en cours de production ;
- le montant des engagements pour l'acquisition des immobilisations corporelles ;
- enfin, il existe un ensemble d'informations supplémentaires à fournir pour les immobilisations ayant fait l'objet d'une réévaluation (principes utilisés, date de réévaluation, recours à un évaluateur indépendant, écart de réévaluation).