

Ce document concerne exclusivement les organismes de logement social. Les indications qu'il contient peuvent éclairer les spécialistes des autres secteurs sur les méthodes à utiliser pour la gestion technique et financière prévisionnelle des immeubles.

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Note de présentation

Avis n°2004-11 du 23 juin 2004

Relatif aux modalités d'application de la comptabilisation par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social (résultant du règlement n° 2000-06 relatif aux passifs et du règlement n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs, modifié par le règlement n° 2003-07)

Sommaire

1 – Réglementation comptable préexistante

2 – Application des nouvelles règles résultant des règlements du CRC

Annexe A

Annexe B

Annexe C

Annexe D

Annexe E

Les organismes de logement social concernés par les dispositions du présent avis peuvent être classés en deux catégories selon qu'ils relèvent du secteur réglementé HLM ou non.

- Organismes relevant du secteur HLM
- Sociétés anonymes et fondations d'HLM et sociétés anonymes coopératives d'HLM.

- Offices publics d'aménagement et de construction (OPAC) soumis aux règles applicables aux entreprises de commerce (loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986).
- Offices publics d'HLM et offices publics d'aménagement et de construction (OPAC) soumis aux règles de la comptabilité publique.
- Organismes hors secteur HLM
- Sociétés d'économie mixtes.
- Associations loi de 1901.
- Fondations.

1 – Réglementation comptable préexistante

Ces différents organismes sont tenus d'établir des comptes annuels selon les règles du règlement n° 99-03 relatif au plan comptable général. Toutefois des règles particulières ont été arrêtées par différents avis de conformité repris dans plusieurs instructions.

- Instruction comptable applicable aux SA et fondations d'HLM et aux sociétés coopératives d'HLM, n° 92-10 du 27 avril 1992 avec deux avenants applicables respectivement les 1^{er} janvier 1995 et 31 décembre 1997.

Avis de conformité du CNC des 1^{er} juillet 1984, des 9 et 18 janvier 1995

- Instruction comptable applicable aux OPAC soumis en matière de gestion financière et comptable aux règles applicables aux entreprises de commerce, n° 95-7 TO applicable au 1^{er} janvier 1996 et avenant n° 98-4 TO du 6 avril 1998.

Avis de conformité du CNC des 9 et 18 janvier 1995

- Instructions comptables applicables aux OPHLM et aux OPAC soumis aux règles de la comptabilité publique.

Circulaire n° 88-40 du 29 avril 1988

Avis de conformité du CNC du 3 juillet 1987

Instruction n° 90-12 du 20 septembre 1990

Instruction du 14 mars 1996

Avenant du 16 janvier 1998

Ces différentes instructions prévoient des règles particulières en matière de calcul des amortissements et des provisions pour grosses réparations.

1.1 – Amortissements

L'amortissement, selon le plan comptable général en vigueur lors de l'élaboration des différents avis de conformité correspond " à la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement technique ou de tout autre cause dont les effets sont jugés irréversibles ".

Les organismes ont le choix entre l'amortissement linéaire qui est " le plus commode à utiliser ", et l'amortissement progressif. Les instructions précisent que la durée maximum des constructions légères est de 15 ans et de 50 ans pour les immeubles de rapport.

Par ailleurs, en application des articles R 423-70, R 423-22 et R 423-42 du code de la construction et de l'habitat, les amortissements devant permettre au minimum de compenser le remboursement en capital de la totalité des emprunts ayant financé les opérations, les dotations globales cumulées aux comptes d'amortissements des immobilisations locatives doivent être au moins égales au montant cumulé des remboursements de la totalité des emprunts contractés pour le financement de ces opérations.

En pratique, certains organismes pratiquent l'amortissement linéaire, d'autres l'amortissement par palier progressif de 10 ans ou selon des annuités constantes.

1.2 – Provisions pour grosses réparations

Les différents organismes comptabilisent des provisions pour grosses réparations qui comprennent :

- des travaux d'amélioration ;
- des grosses réparations ;
- des dépenses de gros entretien ;
- et des dépenses d'entretien courant.

Ces dotations aux PGR présentent les caractéristiques suivantes :

- elles sont annuelles et obligatoires sauf pour les cinq premières années de mise en service ou après l'achèvement des constructions ;
- elles sont calculées sur la base des montants d'origine des coûts des constructions et des VRD comptabilisés à l'actif et revalorisés selon l'indice INSEE, et non sur des travaux identifiés programmés ;
- leur montant ne peut être inférieur à 0,6 % (0,5% pour les SEM) de l'assiette définie ci-avant.

2 – Application des nouvelles règles résultant des règlements du CRC

Ces différentes dispositions doivent être actualisées compte tenu des changements apportés par différents règlements du CRC.

Dans une lettre du 6 février 2002 adressée au président de la CNCC, la Chancellerie a en effet confirmé que " les avis relatifs à des adaptations professionnelles, non intégrés dans le règlement n° 99-03 et adoptés

postérieurement par le Conseil de la réglementation comptable (dont, au cas particulier l'avis n° 2000-06 relatif aux passifs) s'appliquent de plein droit, dès leur publication au Journal Officiel, à l'ensemble " des entités et professions, y compris celles qui avaient fait l'objet d'un avis de conformité antérieurement à la publication, le 29 avril 1999, du règlement n° 99-03 ".

Dans ce cadre, la Direction générale de l'urbanisme, de l'habitat et de la construction, pour le Ministre de l'équipement prédécesseur du Ministre de l'emploi, du travail et de la cohésion sociale, et du Secrétaire d'état au logement, a demandé au président du Conseil national de la comptabilité de réunir un groupe de travail pour examiner les modalités d'application des règlements du CRC n° 2000-06 sur les passifs et n° 2002-10 relatif à l'amortissement et à la dépréciation ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Le règlement n° 2002-10 a été complété par le règlement n° 2003-07 du 12 décembre 2003 qui a modifié l'article 15 relatif aux mesures transitoires

Le groupe de travail, associant des représentants du Ministère, des différents organismes du logement social, de la CNCC et du Centre scientifique et technique du bâtiment – CSTB - a élaboré le présent avis soumis à la section des entreprises qui aborde les points évoqués ci-après :

Après l'adoption de l'avis, Le Ministère en charge du logement procédera à l'adaptation et à la modification des différentes instructions et circulaires en fonction des nouvelles dispositions prévues.

2-1 – Détermination des composants

Pour ventiler la valeur brute des immeubles, le groupe s'est appuyé sur les études techniques conduites par le CSTB réalisées sur un échantillon statistique représentatif, en fonction des lots de travaux retenus lors de la construction. Cette analyse conduisait dans un premier temps à retenir un nombre trop important de composants dont les fréquences de renouvellement n'étaient pas homogènes avec les durées de vie théorique.

2-1-1 - Principe général

A l'issue de ces travaux, le groupe a arrêté la décomposition des immeubles de logement social en fonction des deux critères suivants :

- durée de vie des différents éléments des constructions ressortant d'études réalisées par le CSTB et importance de ces éléments dans le coût global ;
- fréquence de renouvellement de différents éléments des constructions sans prise en considération de l'importance de chacun des éléments dans le coût de la construction.

Cette méthode conduit à proposer une décomposition initiale minimum en cinq composants, qui correspondent aux éléments les plus fréquemment renouvelés et trois durées d'amortissements (50, 25 et 15 ans), selon les modalités précisées en annexe A.

- Structure et ouvrages assimilés ;
- Menuiseries extérieures ;
- Chauffage collectif ou individuel ;
- Étanchéité ;
- Ravalement avec amélioration.

Selon la situation et l'état des immeubles, le nombre minimum de composants répondant aux conditions de comptabilisation peut varier, et correspondre notamment les trois composants supplémentaires suivants (annexe A) :

- Électricité ;
- Plomberie/sanitaire ;
- Ascenseur.

S'agissant des amortissements, les organismes de logement social peuvent dans certains cas, retenir des durées d'utilisation différentes, à condition qu'elles correspondent aux durées réelles d'utilisation, dûment justifiées en annexe.

2-1-2 - Autres dispositions

Des précisions sont apportées sur le traitement des travaux de réhabilitation comptabilisés à l'actif à la date de la première application et les opérations ultérieures, ainsi que pour les autres travaux.

Dans tous les cas, la valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charge. Celle-ci est calculée selon les modalités mentionnées dans l'avis.

S'agissant du mode d'amortissement, les organismes doivent retenir l'amortissement linéaire et ne peuvent plus pratiquer l'amortissement progressif.

2-2 – Première application

Les organismes de logement social peuvent appliquer l'une des deux méthodes indiquées par l'avis n° 2003-E du Comité d'urgence joint en annexe E :

- méthode de reconstitution du coût historique amorti ;
- méthode de réallocation des valeurs comptables.

2-3 – Provisions pour gros entretien

Pour les organismes de logement collectif qui retiennent l'option de comptabiliser les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions sous forme de provisions, et non de composants séparés, celles-ci sont déterminées sur la base des coûts des programmes pluriannuels. Une liste indicative des dépenses pouvant être ainsi comptabilisées, est mentionnée en annexe B.

2-4- Opérations particulières

Le groupe a examiné les opérations particulières suivantes :

- subventions ;
- immeubles construits et exploités dans le cadre de conventions conclues avec les collectivités ou organismes publics au privés ;
- travaux non réalisés à la date d'échéance ;
- garantie d'exploitation.

Annexe A

Détermination des composants des immeubles de logement social

1. Décomposition minimum

Composants	Durée d'amortissement	Répartition des composants%	
		individuel	collectif
Structure et ouvrages assimilés	50 ans +/-20 %	88,7 %	90,3%
Menuiseries extérieures	25 ans +/-20 %	5,4 %	3,3 %
Chauffage collectif	25 ans +/-20 %	-	3,2 %
ou			*
Chauffage individuel	15 ans +/-20 %	3,2 %	3,2 %
Étanchéité	15 ans +/-20%	-	1,1 %
Ravalement avec amélioration	15 ans +/-20 %	2,7 %	2,1 %

- Les pourcentages relatifs au chauffage ne s'additionnent pas et dépendent du mode de chauffage utilisé dans l'immeuble.

En fonction des hypothèses retenues, il résulte que :

- tous les composants autres que ceux qui sont retenus par l'organisme sont inclus dans le composant " Structure et ouvrages assimilés " ;
- les pourcentages des composants isolés sont déterminés à partir de la décomposition de travaux la plus détaillée (exemple : un lot chauffage qui n'est pas agrégé avec d'autres lots de travaux) ;
- le composant " Chauffage " ne comprend que les constituants de ce lot de travaux qui feront normalement l'objet d'un renouvellement ;
- si le composant " Etanchéité " n'est pas retenu (bâtiment avec couverture), le pourcentage correspondant est ajouté au composant de la structure et ouvrages assimilés.

2 - Décompositions supplémentaires

Selon la situation et l'état des immeubles, les organismes pourront retenir 1 à 3 composants supplémentaires en fonction des critères suivants :

- les pourcentages des composants supplémentaires sont à déduire du composant " Structure et ouvrages assimilés " ;
- le composant électricité est en général intégré au composant principal mais il peut être isolé et amorti sur une durée de 25 ans (± 20 %) pour des raisons de mise aux normes rendues nécessaires par les évolutions technologiques et réglementaires ;
- le composant " Plomberie/ Sanitaire " inclut les éléments d'une durée de vie inférieure à 50 ans.

Composants	Durée d'amortissement	Répartition des composants%	
		individuel	collectif
Electricité	25 ans +/-20 %	4,2 %	5,2 %
Plomberie / Sanitaire	25 ans +/-20 %	3,7 %	4,6 %
Ascenseurs	15 ans +/-20 %	-	2,8 %

Annexe B

Liste indicative des provisions pour gros entretien :

- travaux d'entretien des couvertures et traitement des charpentes,
- travaux d'entretien des descentes d'eau usées et pluviales,
- travaux de peinture des façades, traitement, nettoyage, (hors ravalement avec amélioration*),
- travaux de réparation des menuiseries,
- travaux de peinture des parties communes et menuiseries,
- travaux de remplacement des équipements intérieurs chez les locataires (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires),
- travaux d'entretien des aménagements extérieurs,
- travaux d'entretien important des équipements : ascenseurs, chaudières, électricité...
- curage des égouts,
- travaux d'élagage.

(*) Les ravalements avec amélioration sont analysés à l'annexe A (constatation d'un composant et sortie de la valeur nette comptable remplacée).

Annexe C

1- Méthode de réallocation des valeurs comptables nettes (pas d'impact en capitaux propres)

Exemple

Traitement de l'immeuble d'origine

Immeuble collectif mis en service le 1^{er} janvier 1983

Valeur d'origine : 4 306 362

Amortissements cumulés constatés au 31/12/2004 (linéaire sur 45 ans): 2 113 269

Valeur nette comptable au 31/12/2004 : 2 193 093

	Immobilisation	Composant 50 ans (structure et ouvrages assimilés)	Composant 25 ans (menuiseries extérieures et chauffage collectif)	Composant 15 ans (étanchéité et ravalement avec amélioration)
Part du composant dans l'immobilisation totale	100%	90,3 %	6,5 %	3,2 %
Valeur brute	4 306 362	3 888 645	279 914	137 803
Amortissements	2 113 269	1 908 282	137 362	67 625
Valeur nette comptable	2 193 093	1 980 363	142 552	70 178
Durée d'amortissement restant à courir		28 ans	3 ans	$(1983 + 15)^x$ 8 ans

On considère que le composant C, d'une durée de 15 ans, mais qui n'est pas totalement amorti a été renouvelé à son échéance.(réalisation de travaux de réhabilitation)

Annexe D

1- Méthode de réallocation des valeurs comptables nettes (pas d'impact en capitaux propres)- Immeuble avec subvention

Exemple

Traitement de l'immeuble d'origine

Immeuble collectif mis en service le 1^{er} janvier 1983

Valeur d'origine : 4 306 362

Amortissements cumulés constatés au 31/12/2004 (linéaire sur 45 ans): 2 113 269

Valeur nette comptable au 31/12/2004 : 2 193 093

	Immobilisation	Composant 50 ans (structure et ouvrages assimilés)	Composant 25 ans (menuiseries extérieures et chauffage collectif)	Composant 15 ans (étanchéité et ravalement avec amélioration)
Part du composant dans l'immobilisation totale	100%	90,3 %	6,5 %	3,2 %
Valeur brute	4 306 362	3 888 645	279 914	137 803
Amortissements	2 113 269	1 908 282	137 362	67 625
Valeur nette comptable	2 193 093	1 980 363	142 552	70 178
Durée d'amortissement restant à courir		28 ans	3 ans	(1983 + 15) ^x 8 ans

On considère que le composant C, d'une durée de 15 ans, mais qui n'est pas totalement amorti a été renouvelé à son échéance. (réalisation de travaux de réhabilitation)

Subvention égale à 12% de la valeur d'origine du bien 516 763

Cumul des reprises de subvention au 31/12/2004 : 253 592

Les subventions doivent être ventilées proportionnellement entre les différents composants . La reprise doit intervenir au même rythme que l'amortissement des composants.

Si cette décomposition n'est pas significative, les subventions sont reprises au même rythme que l'amortissement du composant structure.

1) Ventilation des subventions en fonction des composants

	Immobilisation	Composant 50 ans (structure et ouvrages assimilés)	Composant 25 ans (menuiseries extérieures et chauffage collectif)	Composant 15 ans (étanchéité et ravalement avec amélioration)
Part du composant dans l'immobilisation totale	100%	90,3 %	6,5 %	3,2 %
Valeur brute subvention	516 763	466 637	33 590	16 536
Reprises subventions	253 592	228 994	16 483	8 115
Valeur résiduelle subvention à reprendre	263 171	237 643	17 107	8 421
Durée de reprise de la subvention		28 ans	3 ans	(1983 + 15) ^x 8 ans

2) Pas de ventilation des subventions

	Immobilisation
Valeur brute subvention	516 763
Reprises subventions	253 592
Valeur résiduelle subvention à reprendre	263 171
Durée de reprise de la subvention	28 ans

Annexe E

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ **Avis n° 2003-E du 9 juillet 2003 du Comité d'Urgence**

**Concernant les modalités de première application de la
comptabilisation par composants et des dispositions transitoires**

**prévues à l'article 15 du règlement n° 02-10 du CRC relatif à
l'amortissement et la dépréciation des actifs**

Le Comité d'urgence réuni le 9 juillet 2003 a émis l'avis suivant, concernant les modalités de première application de la comptabilisation des composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement n° 02-10 du CRC relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs. Comme pour le règlement n° 00-06 du CRC relatif aux passifs et n° 02-10, les provisions et les amortissements spécifiques des entreprises concessionnaires sont exclues du champ d'application de l'avis.

Sommaire

1 - Rappel des dispositions comptables

2 - Constitution des provisions pour grosses réparations

3 - Méthodes de première comptabilisation des composants

4 - Le comité d'urgence émet l'avis suivant (cf. tableau annexe 1)

Annexe 1 : Tableau de synthèse des mesures transitoires

Annexe 2 : Méthode de détermination des composants

Annexe 3 : Exemples de reconstitution du coût historique amorti

Annexe 4 : Exemple de réallocation des valeurs nettes comptables

1 - Rappel des dispositions comptables

Règlement n° 00-06 du CRC relatif aux passifs

- Compte 1572 : Provisions pour grosses réparations
- **§5.10 de l'avis n° 00-01 du CNC relatif aux passifs " Grosses réparations "**

" Les programmes pluriannuels de grosses réparations peuvent être analysés en deux catégories :

- *Les dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou [1^{ère} catégorie] de remplacer tout ou partie des immobilisations existantes: ces dépenses ont le caractère*

d'immobilisations et ne peuvent être anticipées par le biais de provisions pour risques et charges ;

- Les dépenses d'entretien qui ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement [2^{ème} catégorie].

Dans ce second cas, l'obligation peut résulter de la loi, de règlements ou être implicite du fait de pratiques constantes de l'entité en la matière. A la date de clôture, la probabilité de sortie de ressources est directement liée à l'usage passé de l'installation. En conséquence, un passif doit être constaté à hauteur de la quote-part des dépenses futures d'entretien rapportée linéairement à l'usage passé. "

Article 322-3 du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général modifié par l'article 5-2 du règlement n° 02-10 du CRC

.....

" [1^{ère} catégorie] Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

[2^{ème} catégorie] Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour grosses réparations ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation suivantes : "

....

Le Comité note que la première catégorie n'englobe pas les dépenses d'amélioration des actifs qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie, et qui doivent être comptabilisées en immobilisations au moment où la dépense est engagée.

Règlement n° 02-10 du CRC

- **article 15.2 - Mesures transitoires**

" Mesures transitoires relatives à la comptabilisation des actifs par composants pour les grosses réparations prévues par le règlement n° 2000-06 du CRC sur les passifs, applicables jusqu'à la date d'entrée en vigueur du présent règlement.

S'agissant :

- *[1^{ère} catégorie] des dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou de remplacer tout ou partie des actifs,*
- *[2^{ème} catégorie] ainsi que des dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement,*

les entreprises doivent à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2003 :

- *soit constituer des provisions pour grosses réparations ;*
- *soit appliquer la méthode de comptabilisation des actifs par composants.*

Pour les exercices clos au 31 décembre 2002, les entreprises devront maintenir les traitements comptables antérieurs. "

Le Comité note que dans la première catégorie, les dépenses d'amélioration auraient dû être exclues du texte, s'agissant de coûts obligatoirement capitalisables conformément à l'article 211-1 du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général. Au cas où elles auraient été comptabilisées à tort en charges, elles ne peuvent être retraitées qu'en application des dispositions relatives aux corrections d'erreur visées à l'article 314-3 du règlement n° 99-03 du CRC, et non sur le fondement de la première application de la comptabilisation par composants.

- **article 15.1 Date et conséquences de la première application**

" Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois les entreprises et entités peuvent appliquer le présent règlement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002. "

Tous les changements résultant de la première application de ce règlement, y compris les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, sont traités selon les dispositions générales de l'article 314-1 du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général applicables en cas de changement de méthode. "

Le règlement prévoit que " dans ce cadre, il est considéré que l'effet à l'ouverture des changements, y compris pour les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, peut dans tous les cas, être estimé de façon objective. La méthode prospective ne peut donc pas être appliquée. "

Le Comité d'urgence note que la première application du règlement n° 02-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs est nécessairement rétrospective.

2 - Constitution des provisions pour grosses réparations

Le Comité note que :

a) la constitution de provisions pour grosses réparations pour la première fois conduit les entreprises à effectuer en grande partie le travail d'analyse des composants des immobilisations ;

b) le choix offert par les mesures transitoires :

- s'arrêtera, pour la première catégorie, automatiquement lors de l'entrée en vigueur du règlement n° 02-10 au 1^{er} janvier 2005, la méthode de comptabilisation par composants devenant obligatoire ;
- perdurera, pour la deuxième catégorie, lors de l'entrée en vigueur du règlement n° 02-10 au 1^{er} janvier 2005.

3 - Méthodes de première comptabilisation des composants

En pratique trois méthodes sont proposées, deux méthodes compatibles avec la norme IFRS 1 et une autre méthode inspirée des travaux en cours de l'AICPA.

3.1 - Méthode de reconstitution du coût historique amorti

Cette méthode qui consiste, non seulement à reconstituer le coût réel historique des composants, mais aussi les amortissements qui auraient dû être appliqués, s'applique quelle que soit la valeur nette comptable de l'actif concerné, y compris quand elle est nulle. Les valeurs brutes historiques sont reconstituées soit à partir des factures de l'époque soit par d'autres méthodes (par exemple, décomposition en fonction de la répartition actuelle du coût à neuf).

Toutefois, pour que l'approche par composants en règles françaises aboutisse au même résultat que les dispositions de première application prévues par la norme IFRS 1, il est nécessaire que les conditions relatives à la détermination du coût d'acquisition soient conformes aux autres normes de l'IASB (IAS 16 et 23 notamment) et tiennent compte des durées d'utilisation mesurées par la consommation des avantages

économiques attendus de l'actif (structure/composants), indépendamment des durées fiscales.

Cette méthode, nécessairement rétrospective, se déroule selon les modalités suivantes.

- **Rechercher les factures d'origine ou afférentes au dernier remplacement** et porter les montants des différents composants à l'actif du bilan puis, recalculer les amortissements sur ces valeurs en fonction de la date d'acquisition et des nouvelles durées d'utilisation.
- S'il n'y a pas eu de remplacement, la valeur d'origine de l'immobilisation n'est pas modifiée et il n'y a pas d'augmentation ou de diminution de la valeur brute inscrite à l'actif pour une immobilisation considérée. Cela étant, si l'entreprise veut modifier le plan d'amortissement pour retenir des durées d'utilisation différentes, elle doit au préalable, procéder à la ventilation par composants (selon les modalités indiquées ci-après).
- S'il y a eu des remplacements, il convient de reconstituer le coût du dernier remplacement et de l'inscrire à l'actif après avoir sorti la valeur nette comptable -VNC- de l'élément remplacé. Cette méthode revient à immobiliser des dépenses comptabilisées antérieurement en charges lors du remplacement et à traiter la quote part VNC du composant remplacé comme une mise au rebut. Dans ce cas, il peut y avoir une augmentation ou diminution des valeurs brutes inscrites à l'actif du bilan. (impact en capitaux propres/ exemple en annexe).
- **S'il est impossible d'identifier les factures d'origine**, les entreprises peuvent décomposer les valeurs brutes des immobilisations selon la répartition du coût actuel à neuf en fonction des données techniques. Il peut être également envisagé d'appliquer au coût d'acquisition comptabilisé à l'actif du bilan, le pourcentage de ventilation des catégories de composants, constaté sur des immobilisations récentes ou renouvelées, pondéré le cas échéant par les variations de conditions économiques et d'évolutions techniques. Après l'opération de reconstitution du coût de l'actif (i.e. structure et autres composants), il convient de recalculer les amortissements (impact en capitaux propres) en fonction des différentes durées d'utilisation qui peuvent être plus courtes mais aussi pour certains, plus longues (pour la structure notamment).

Le Comité note que cette méthode est compatible avec la norme IFRS 1.

3.2 - Méthode de réallocation des valeurs comptables

Cette méthode consiste à réallouer les valeurs nettes comptables actuelles pour reconstituer les composants de l'actif. Cette ventilation est appliquée aux valeurs brutes et aux amortissements constatés qui constitueront les nouvelles bases amortissables. Les immobilisations totalement amorties ne sont pas reconstituées. En revanche, les composants sont comptabilisés ultérieurement à l'actif lors de leur renouvellement, ce qui implique une sortie d'actif dont la VNC doit être en principe égale à zéro.

Cette méthode, rétrospective au niveau de la reconstitution des composants, est prospective quant au calcul des amortissements (pas d'impact en capitaux propres/exemple en annexe).

Le Comité note que cette solution simple, inspirée des travaux de l'IACPA, n'est pas compatible avec la norme IFRS 1.

3.3 - Option offerte par la norme IFRS 1 d'évaluer les actifs à la juste valeur, à la date de première application (structure+composants)

L'entreprise peut, pour déterminer le coût d'origine des composants, utiliser la juste valeur de l'actif à la date de première application et ventiler cette valeur par composants i.e. structure et composants. Cette option peut être exercée immobilisation par immobilisation. Dans cette méthode, il n'y a pas de recalcul des amortissements. Les justes valeurs constituent les nouvelles valeurs et sont amorties sur les durées résiduelles restant à courir. Cette méthode peut conduire à une augmentation ou minoration de la valeur de l'actif (impact en capitaux propres) et s'applique quelle que soit la valeur nette comptable de l'immobilisation, y compris lorsqu'elle est nulle.

Le Comité note qu'en l'absence de réévaluation libre de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières prévue à l'article 350-1 du règlement n° 99-03 du CRC, l'exercice de l'option " juste valeur " conduisant à une réévaluation partielle n'est pas conforme aux dispositions susvisées en vigueur pour les comptes individuels et consolidés.

Conséquences pour les sociétés devant appliquer les normes de l'IASB pour l'établissement des comptes consolidés au 1^{er} janvier 2005.

Les sociétés qui voudraient appliquer la méthode par composants au 1^{er} janvier 2003, seront-elles dispensées de retraiter les comptes lors du passage aux IFRS au 1^{er} janvier 2005 ?

Le Comité note que :

- les entreprises qui voudraient appliquer la méthode par composants dès le 1^{er} janvier 2003 selon la méthode du coût historique amorti doivent, si elles veulent éviter un retraitement au 1^{er} janvier 2005, veiller à ce que toutes les conditions prévues par les autres normes de l'IASB pour la détermination du coût d'entrée (capitalisation des coûts) et des durées d'utilisation, soient remplies.
- l'exercice de l'option " juste valeur " immobilisation par immobilisation n'est pas possible en vertu des règles françaises actuelles. La seule manière certaine d'éviter un retraitement des valeurs d'entrée au 1^{er} janvier 2005 pour ces sociétés, est d'attendre cette date pour appliquer, soit l'approche par composants, soit l'option " juste valeur "

dans les comptes consolidés ou celle de la transposition de la directive de modernisation (article 12) si elle est antérieure au 1^{er} janvier 2005.

4 - Le Comité d'urgence émet l'avis suivant (cf. tableau annexe 1)

Le Comité, compte tenu des éléments évoqués ci avant **confirme** les dispositions transitoires pour les provisions pour grosses réparations relevant des 1^{ère} et 2^{ème} catégorie, (cf. §4.1 et §4.2).

En outre, le Comité note que :

- l'option pour la méthode par composants est irréversible. Elle doit être effectuée en une fois au titre d'un exercice ;
- les entreprises peuvent appliquer la méthode de comptabilisation par composants dans les comptes consolidés, et conserver ou constituer des provisions pour grosses réparations dans les comptes individuels, mais pas l'inverse ;
- les entreprises peuvent opter pour la méthode de comptabilisation par composants pour les provisions pour grosses réparations de remplacement relevant de la 1^{ère} catégorie sur l'exercice 2003 ou 2004, et conserver ou constituer des provisions pour grosses réparations pour les dépenses relevant de la 2^{ème} catégorie.

4.1 - Provisions pour grosses réparations concernant les dépenses qui ont pour objet de remplacer tout ou partie des actifs [1^{ère} catégorie]

Le Comité d'urgence rappelle que, pour les comptes consolidés et individuels :

- si les entreprises constataient des provisions pour grosses réparations concernant des dépenses relevant de la 1^{ère} catégorie, elles doivent maintenir le traitement antérieur, sauf si la méthode de comptabilisation par composants est utilisée (cf. 4.3) ;
- si les entreprises ne constataient pas de provisions pour grosses réparations concernant des dépenses relevant de la 1^{ère} catégorie, elles doivent constituer des provisions pour grosses réparations ou opter pour la méthode de comptabilisation par composants. (cf. 4.3).

4.2 - Provisions pour grosses réparations concernant les dépenses faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle initialement prévue [2^{ème} catégorie]

Le Comité d'urgence considère, pour les comptes individuels et consolidés, que la comptabilisation de provisions pour grosses réparations concernant les dépenses relevant de la 2^{ème} catégorie est obligatoire pour toutes les entreprises à compter du 1^{er} janvier 2003 et maintenue après le 1^{er} janvier 2005, sauf si l'entreprise opte pour la méthode de comptabilisation par composants (cf. 4.3).

4.3 - Modalités de comptabilisation des composants

Le Comité considère que lors de la première application de la méthode de comptabilisation par composants, l'entreprise peut opter pour les modalités suivantes qui peuvent en outre être choisies de manière différente entre les deux catégories de dépenses :

- **Reconstitution du coût historique des composants** : cette méthode est totalement rétrospective.
- **Réallocation des valeurs comptables** : c'est une solution intermédiaire applicable dans les comptes consolidés et individuels. Cette méthode est à la fois rétrospective avec la réallocation des valeurs brutes et des amortissements et prospective pour le calcul des amortissements à pratiquer dans le futur.
- **L'approche " juste valeur " n'a pas été retenue** car elle ne peut pas être appliquée au regard des textes français en vigueur. Cependant, cette méthode sera applicable dès la transposition de la directive européenne, si l'option est retenue en France.

Le Comité appelle l'attention sur les difficultés d'application de la méthode par composants dans les comptes individuels tant que ses conséquences fiscales n'auront pas été précisées et émet le vœu que l'administration fiscale considère le traitement des différences d'amortissements sur la période antérieure pour la première méthode (reconstitution du coût historique des composants) ainsi que la reprise de provisions quelle que soit la méthode retenue. Ce traitement fiscal devrait être neutre de telle façon à ne pas privilégier un traitement comptable plutôt qu'un autre.

Annexe 1 : Tableau de synthèse des mesures transitoires pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003 et jusqu'à l'entrée en vigueur du règlement n° 02-10 du CRC

Le tableau de synthèse récapitule l'ensemble des solutions et choix possibles avant l'entrée en vigueur du règlement n° 02-10 du CRC.

Comptes individuels et comptes consolidés (a)

	Cas où des provisions ont été constituées antérieurement à l'exercice ouvert à compter du 01/01/2003	Cas où aucune provision n'a été constituée antérieurement à l'exercice ouvert à compter du 01/01/2003
1^{ère} catégorie	maintien ou composants (1) (2)	provision ou composants (1) (2)
Provisions pour grosses réparations (renouvellement) (b)		
2^{ème} catégorie	maintien ou composants (1) (2)	provision ou composants (1) (2)

Provisions pour grosses réparations (entretien/révision) (b)		
--	--	--

a) Les choix (provisions pour grosses réparations ou composants) peuvent être différents entre les comptes consolidés et les comptes individuels.

b) Les choix (provisions pour grosses réparations ou composants) peuvent être différents d'une catégorie de dépenses à l'autre (1^{ère} et 2^{ème} catégorie). En revanche, le traitement doit être identique pour toutes les immobilisations qui ont donné lieu à la même catégorie de provisions pour grosses réparations.

1) Choix pour les modalités de détermination des composants entre méthode de reconstitution du coût historique (méthode préférentielle compatible avec IFRS 1) et reconstitution des valeurs comptables (méthode inspirée des travaux de l'AICPA).

2) Traitement fiscal :

- Les provisions pour grosses réparations concernant des dépenses de 1^{ère} catégorie sont déductibles si elles remplissent les conditions énoncées à l'article 39-1-5° du code général des impôts.
- Les provisions pour grosses réparations concernant des dépenses de 2^{ème} catégorie sont déductibles si elles remplissent les conditions énoncées à l'article 39-1-5° du code général des impôts.
- L'administration fiscale étudie la question de la déduction des amortissements constatés sur des composants relatifs à la 1^{ère} catégorie.
- L'administration fiscale n'admet pas, à ce jour, la déduction des amortissements constatés sur des composants relatifs à la 2^{ème} catégorie.

Annexe 2 : Méthode de détermination des composants

Il n'est pas envisageable de donner une méthode de décomposition des immobilisations par secteur d'activité avec des durées propres à chaque composant.

En revanche, le **Comité propose** d'appliquer les éléments de méthodologie suivants pour déterminer de façon générale les composants.

1.1 - Dispositions générales

- **Rappel des conditions :**
 - identifier les éléments principaux d'immobilisations corporelles ;
 - devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers ;
 - ayant des durées d'utilisation différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent.
- **Première étape technique**

Une étude préalable doit être faite par les services techniques quant aux possibilités de ventilation des éléments principaux en composants et aux fréquences de renouvellement.

- **Deuxième étape comptable**

Ces données techniques doivent être rapprochées des règles de comptabilisation des actifs. Les propositions techniques confrontées aux données historiques de remplacement ou le cas échéant de constatation de provisions pour grosses réparations, seront le plus souvent revues pour arrêter un nombre plus réduit de composants.

Suivant la nature de l'activité et son importance, un élément pourra être considéré comme un composant par une entreprise ou un groupe et pas pour une autre selon l'utilisation de l'immobilisation (activité principale, activité annexe ou autre....).

Le composant doit être significatif et doit conserver ce caractère au moment du remplacement et de la décomptabilisation (sortie de la valeur nette). Pour les comptes individuels des PME, compte tenu de l'application des durées d'usage, la ventilation en composants selon les durées réelles de renouvellement devrait être limitée.

Il convient également de souligner que :

- les éléments qui ne seraient pas comptabilisés sous forme de composants à l'origine lors de l'acquisition ou de la première application (alors qu'ils étaient identifiables), seront obligatoirement comptabilisés en résultat lors du remplacement sauf si les conditions de constatation d'un nouveau composant sont remplies (par exemple durée d'utilisation qui s'avère plus courte pour l'élément considéré) ;
- les provisions pour remplacement seront supprimées à compter du 1^{er} janvier 2005 ;
- ces observations valent également pour les gestionnaires d'immobilisations sous forme de parcs (immeubles ou matériel).

1.2 - Composants correspondant aux dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions (2^{ème} catégorie)

Les entreprises qui optent pour la méthode de comptabilisation par composants, pour les dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, doivent comptabiliser en tant que composant du coût initial et amortir de manière spécifique les coûts correspondant à ces dépenses qui pouvaient donner lieu auparavant à constitution de provisions pour grosses réparations.

- **Méthode de comptabilisation**

Comme pour les dépenses de 1^{ère} catégorie, la comptabilisation d'un composant pour les dépenses de 2^{ème} catégorie s'effectue au sein du coût initial (et non au-delà) correspondant au coût estimé des programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions. Celui-ci est amorti sur la durée prévue, jusqu'à la prochaine grosse réparation ou grande révision .

- **Coûts attribuables**

Si nécessaire, le coût estimé d'un plan pluriannuel de dépenses de grosses réparations ou de grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé comme base pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien (mais calculé à cette date et non à la date où le coût sera dépensé, à la différence d'une provision pour grosses réparations).

Le composant comprend tous les coûts attribuables au programme pluriannuel de grosses réparations ou de grandes révisions, autres que les coûts de renouvellement des autres composants déjà identifiés.

Pour certaines entreprises, les opérations de grandes révisions (appelées également grandes inspections ou grands entretiens) nécessitent un arrêt de l'activité pour les immobilisations concernées. Dans ce cas, le composant comprend tous les coûts attribuables à la grande révision engagés depuis la date d'arrêt de l'activité jusqu'à la date de remise en fonctionnement.

- **Coûts exclus**

En revanche, les dépenses non attribuables au coût d'acquisition ou de production d'une immobilisation sont également exclues du coût du composant relatif aux programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions.

Il s'agit principalement :

- des coûts administratifs et des autres frais généraux, à l'exception des coûts de structure dédiés ;
- des frais de formation du personnel ;
- des pertes d'exploitation ou des coûts encourus quand les immobilisations concernées ne fonctionnent pas ou fonctionnent en-dessous de leur pleine capacité ;
- des coûts de réinstallation ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entreprise.

Annexe 3 : Exemples de reconstitution du coût historique amorti

Les exemples en annexe sont donnés à titre indicatif.

3.1 - Reconstitution à partir des factures d'origine

3.1.1 - Aucun composant n'a été renouvelé entre l'acquisition et la date de première application au 1^{er} janvier 2003

Soit une immobilisation acquise le 01/01/1999 avec une durée d'amortissement de 10 ans

valeur brute	100
amortissements comptabilisés	40
valeur nette comptable	60

L'entreprise parvient à reconstituer le coût d'origine du composant A soit 27 (facture), qui doit être renouvelé tous les 6 ans (donc réduction de 10 à 6 ans).

valeur brute du composant	27
amortissements à comptabiliser sur le composant 27* (4/6) =	18
valeur nette du composant	9
amortissements antérieurs déjà constatés $27*(4/10) =$	10.8
écart négatif à comptabiliser en capitaux propres 10.8-18 =	7.2

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (10 ans)

Constatation des composants			
2 Composant A		27	
2 Composant B (structure)		73	
	2...Immobilisation		100
Rattrapage des amortissements			
1...Variation de capitaux propres		7.2	
28..Amortissements Immobilisation		40 (100*4/10)	
	28.Amort Composant A		18 (27*4/6)
	28 Amort Composant B		29.2 (73*4/10)

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure est modifiée (allongement de 10 à 15 ans)

Constatation des composants : sans changement			
Rattrapage des amortissements			
28..Amortissements immobilisation		40 ($100*4/10$)	
	1..Variation de capitaux propres ¹		2.54 (1)
	28 .Amort Composant A		18 ($27*4/6$)
	28 Amort Composant B		19.46 ($73*4/15$)

¹Dans ce cas, la variation sera positive du fait de l'allongement de l'amortissement sur la structure.

3.1.2 - Le composant a déjà été renouvelé avant la date de la première application au 1^{er} janvier 2003

Soit une immobilisation acquise le 01/01/1989 avec une durée d'amortissement de 20 ans

valeur brute	100
amortissements comptabilisés	70
valeur nette comptable	30

L'entreprise parvient à reconstituer le coût d'origine du composant A soit 27 (facture), qui est renouvelable tous les 6 ans. Ce composant a été renouvelé en 1995 et pour 42 en 2001. Il convient de retenir la valeur du dernier renouvellement soit :

valeur brute du composant	42
amortissements à comptabiliser sur le composant 42* (2/6) =	14
valeur nette du composant	28
amortissements antérieurs du composant $27-27*(14/20) =$	8.1
Ecart positif sur amortissement à comptabiliser en capitaux propres $70-(14+51.1)=4.9$	4.9
écart positif sur valeur brute à comptabiliser en capitaux propres $42-27=15$	15

Au rattrapage des amortissements, s'ajoute une augmentation due à la différence de valeur du composant entre la date d'origine (27) et celle du dernier remplacement (42).

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (20 ans)

Constatation des composants			
2...Composant A		42	
2....Composant B (structure)		73	
	2....Immobilisation		100
	1.Variation de capitaux propres ¹		15 (42-27)
Rattrapage des amortissements			
28..Amortissements Immobilisation		70 (100*14/20)	
	1...Variation de capitaux propres		4.9
	28..Amort Composant A		14 (42*2/6)
	28...Amort Composant B		51.1 (73*14/20)

- Schéma d'écriture, la durée d'amortissement de la structure est modifiée (augmentation à 25 ans)

Constatation des composants : sans changement			
Rattrapage des amortissements			
28..Amortissements Immobilisation		70 (100*14/20)	
	1...Variation de capitaux propres		15.12¹
	28..Amort Composant A		14 (42*2/6)
	28 Amort Composant B		40.88*(73*14/25)

¹(70 – 14 - 40,88 = 15,12)

3.2 - Reconstitution à partir de données fondées sur des données techniques actuelles

Première application au 1^{er} janvier 2003.

Soit une immobilisation acquise pour 100, il y a 4 ans et amortissable sur 10 ans.

Des données actuelles montrent que le composant A, renouvelable tous les 6 ans, représente 30% du coût à neuf d'une immobilisation identique.

	Valeur brute	Amort antérieurs déjà constatés	Valeur nette comptable
Composant A	$(100 * 30) 30$	$(30 * 4/10) 12$	18
Composant B	$(100 * 70) 70$	$(70 * 4/10) 28$	42
Total	100	40	60

Calcul du rattrapage d'amortissement sur le composant

valeur brute du composant	30
amortissements à comptabiliser sur le composant $30 * (4/6) =$	20
valeur nette du composant	28
amortissements antérieurs déjà comptabilisés	12
écart négatif à comptabiliser en capitaux propres $12 - 20 =$	8

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (10 ans)

Constatation des composants			
2Composant A		30	
2.Composant B (structure)		70	
	2...Immobilisation		100
<i>Rattrapage des amortissements</i>			
1...Variation de capitaux propres		8	
28..Amortissements Immobilisation		40 $(100 * 4/10)$	
	28..Amort Composant A		20 $(30 * 4/6)$
	28...Amort Composant B		28 $(70 * 4/10)$

- Schéma d'écriture, la durée d'amortissement de la structure est modifiée (allongement à 11 ans)

Constatation des composants : sans changement			
<i>Rattrapage des amortissements</i>			
1...Variation de capitaux propres		5.45	

28..Amortissements Immobilisation		40 (100*4/10)	
	28..Amort Composant A		20 (30*4/6)
	28 Amort Composant B		25.45 (70*4/11)

Annexe 4 : Exemple de réallocation des valeurs nettes comptables

Soit une immobilisation acquise depuis 10 ans et amortissable sur 20 ans.

valeur brute	100
amortissements	50
valeur nette comptable	50

En fonction de données actuelles ressortant d'études techniques, la valeur nette du composant A représente 30% avec une durée résiduelle d'amortissement de 5 ans, et celle du composant principal B 70%.

Les valeurs brutes et les amortissements constatés doivent être ventilés comme suit :

	Immobilisation	Composant A	Composant B
Valeur brute	100	30 (100*30%)	70 (100*70%)
Amortissements	50	15 (50*30%)	35 (50*70%)
Valeur nette comptable	50	15 (50*30%)	35 (50*70%)
Amortissement annuel à compter de la réallocation		3 (15/5)	3.5 (35/10)

Ces bases, 15 et 35, seront amorties sur les nouvelles durées résiduelles restant à courir sans correction des amortissements antérieurement pratiqués, soit 5 ans pour le composant A. La durée résiduelle du composant B est maintenue à 10 ans. Ainsi, l'annuité d'amortissement passera de 5 (100/20) à 6.5 (3+3.5).

