

## RÉNOVATION DES RÈGLES COMPTABLES FRANÇAISES

Depuis plusieurs années, le Conseil National de la Comptabilité a entrepris une rénovation en profondeur des règles comptables françaises notamment dans le sens d'une convergence vers les normes comptables internationales IAS ou IFRS (IAS-International Accounting Standards ou IFRS-International Financial Reporting Standard).

Par suite, les règles comptables françaises jusqu'ici applicables s'en trouvent notablement modifiées sur plusieurs points.

Vous trouverez ci-joint trois fiches pratiques, établies par le Groupe Comptable de la FNTF, intégrant ces modifications. Elles concernent :

- les règles d'évaluation, de comptabilisation et d'amortissement des immobilisations ;
- les méthodes de comptabilisation des contrats de construction et des contrats à long terme ;
- les règles de comptabilisation des travaux en cours et en fin d'exploitation de carrières.

Ces fiches permettent d'actualiser le Guide Comptable Professionnel du B-TP.

## IMMOBILISATIONS – AMORTISSEMENT ET DEPRECIATION

### Textes applicables :

- Norme IAS 16 : Immobilisations corporelles
- Norme IAS 36 : Dépréciation d'actifs
- CNC – Avis n° 2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs
- CRC – Règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs
- CNC – Avis n° 2003-F du 5 décembre 2003 du Comité d'urgence afférent au projet de règlement modifiant l'article 15 du règlement n° 2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs
- CRC - Règlement n° 2003-07 du 12 décembre 2003 modifiant l'article 15 du règlement n° 2002-10 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

Les règlements 2002-10 et 2003-07 du Comité de la Réglementation Comptable s'appliqueront aux comptes des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 (avec possibilité pour les entreprises d'appliquer ces dispositions par anticipation à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002).

Les normes IAS 16 et IAS 36 s'appliqueront, pour les entreprises concernées, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

### Les éléments essentiels sont :

- la comptabilisation et l'amortissement des actifs par composants,
- l'évaluation des actifs à la clôture par des tests de dépréciation,
- la possibilité de modifier les plans d'amortissement,
- la comptabilisation et l'amortissement pouvant être différents dans les comptes individuels et dans les comptes consolidés,
- l'information plus complète à fournir dans l'annexe.

### **1. Les actifs corporels et leur amortissement**

Sont amortissables les biens qui ont une durée d'utilisation déterminable :

*Immobilisations corporelles, sauf les terrains en général,  
Immobilisations incorporelles bénéficiant d'une protection juridique, comme les technologies ayant fait l'objet de brevets ou de licences.*

Le mode d'amortissement sert à traduire «*le rythme de consommation des avantages économiques de l'actif en fonction de son utilisation probable*» (amortissement sur la durée d'utilité). La base du calcul peut donc se faire du point de vue comptable en termes d'unités de temps (de façon linéaire ou non) ou d'unités d'œuvre.

La base amortissable évolue par rapport aux règles précédentes. La valeur résiduelle estimée du bien vient en diminution de la base amortissable dès lors qu'elle est significative et mesurable et elle est définie comme étant le montant (net des coûts de sortie) attendu de la cession de l'actif.

La réduction de la base amortissable par la prise en compte de la valeur résiduelle concerne les entreprises qui auraient une politique de renouvellement périodique de certains actifs avant la fin de leur durée de vie (gestion d'une flotte automobile par exemple) ou encore l'acquisition d'un bien pour un usage pendant un temps limité sans qu'une possibilité de location soit offerte. Par contre la base amortissable des biens acquis dans la perspective de consommer la quasi totalité de leur avantage économique attendu n'est pas modifiée.

Les plans d'amortissement devront faire l'objet de modifications dans deux situations :

- *modification significative de l'utilisation prévue (durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif),*
- *modification de la base amortissable : quand, du fait du test de dépréciation effectué à chaque clôture, la valeur actuelle est significativement inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation est comptabilisée, qui a des conséquences sur la base de l'amortissement futur (et inversement lorsque la dépréciation s'annule avec le temps).*

Le changement de la durée d'utilité a un effet prospectif (seul l'amortissement futur est modifié sans correction de l'amortissement déjà pratiqué)

## **2. La comptabilisation et l'amortissement par composants**

Cette méthode constitue un traitement obligatoire pour les éléments distincts d'une immobilisation lorsque ceux-ci ont une durée de vie ou des modes d'amortissement différents.

Éléments d'actif ayant une utilisation différente.

*Devront être comptabilisés séparément et faire l'objet d'un plan d'amortissement propre, les éléments devant être périodiquement remplacés, ou susceptibles de faire l'objet de taux ou modes d'amortissement propres, du fait de leur utilisation ou leur qualité économique. Par exemple, des locaux pourront être amortis sur 40 ans alors que la toiture sera pour sa part amortie sur 20 ans seulement.*

Grosses réparations et révisions.

*Certaines installations nécessitent des entretiens périodiques qui ne prolongent pas leur durée de vie. Il s'agit de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise. La norme française prévoit que lorsque les dépenses correspondantes font l'objet de programmes pluriannuels, l'entreprise pourra soit constater des provisions pour grosses réparations, soit comptabiliser dès l'origine ces dépenses d'entretien comme un composant distinct de l'immobilisation. Les normes IAS excluent les provisions pour grosses réparations.*

Selon l'IAS 16, un composant peut être un composant physique ou une grosse réparation. La séparation en composant ne porte que sur des éléments significatifs. Les éléments non significatifs sont regroupés et un amortissement moyen leur est appliqué. Les composants ne sont pas séparés au bilan.

La valeur de chaque composant est déterminée par référence à son coût.

Dans de nombreux cas une entreprise achète un actif pour un montant global sans avoir connaissance de la valeur de chaque composant. La valeur du composant doit alors être déterminée soit, si cela est possible, par référence à un prix de marché, soit par consultation du vendeur, ou encore en utilisant toute méthode raisonnable d'évaluation.

Selon l'IAS 16, les grosses réparations constituent un composant si elles sont utilisées sur une période supérieure à un exercice. Les entretiens et réparations habituels doivent être comptabilisés en charge.

Exemple d'une possibilité d'affectation des composants d'un équipement comprenant des grosses réparations :

Un équipement acheté 1.000 a les composants suivants :

Structure fixe :	600
Éléments mécaniques :	300
Éléments électriques :	100
Grosses réparations :	200

L'affectation pourra se faire ainsi :

Grosses réparations :	200	
Structure fixe :	480	$600 - (200 \times 600 / 1000)$
Éléments mécaniques :	240	$300 - (200 \times 300 / 1000)$
Éléments électriques :	80	$100 - (200 \times 100 / 1000)$

Une autre répartition est possible, en particulier si l'on connaît le coût des grosses réparations pour chacun des composants physiques.

### **3. Application de la méthode des composants à l'activité des travaux publics**

L'activité des travaux publics a déjà une pratique de la méthode des composants. Il n'est, pour en témoigner que de citer l'amortissement des carrières. La valeur d'un terrain exploité est subdivisée en deux composants : d'une part le gisement qui sera extrait et fera l'objet d'un amortissement sur la base des quantités extraites et d'autre part le terrain qui restera en fin d'exploitation (le tréfond) et qui ne sera pas amorti.

D'une façon générale, les chantiers se réalisent avec des ensembles d'engins, de matériels et d'équipements qui peuvent constituer des ateliers (atelier de préfabrication, de terrassement, d'application de liants ou d'enrobés, ...).

Chacun de ces engins, matériels ou équipements constitue en lui-même un composant, sans qu'il soit nécessaire d'entrer dans un détail plus fin, et ce même si le bien a fait l'objet d'un assemblage avant mise en exploitation (tel un camion auquel a été ajouté une benne et une grue de manipulation).

Le plus souvent, les matériels sont, au cours de leur vie, utilisés sur de nombreux chantiers, sans qu'il soit possible d'anticiper si un matériel fera l'objet d'un usage plus ou moins intensif que les autres. Aussi une durée d'amortissement moyenne sera appliquée pour chaque classe ou catégorie d'engins, matériels ou équipements. Cependant si une affectation particulière et durable était faite pour un bien, sa durée d'amortissement pourrait être adaptée.

Pour les équipements complexes tels les ensembles de concassage, les postes d'enrobage, les centrales à béton, les tunneliers, etc ..., certains sous-ensembles de ces équipements peuvent faire l'objet d'un remplacement avant la fin de la durée de vie de l'ensemble. Si la durée de vie de ces sous-ensembles est nettement inférieure à la durée de vie de l'ensemble, si leur remplacement est quasiment systématique et si leur coût peut être évalué de façon fiable, ces sous-ensembles seront identifiés comme des composants de l'équipement (cette affectation est une pratique habituelle pour les équipements de concassage) et feront l'objet d'amortissements sur une base de calcul appropriée.

### **4. L'évaluation des actifs : systématisation du test de dépréciation à chaque date de clôture**

A chaque clôture des comptes, l'entreprise doit apprécier s'il existe un indice de perte de valeur (*valeur de marché, changements importants dans l'environnement de l'entreprise, taux d'intérêt ou de rendement, obsolescence de l'actif, changements importants d'utilisation, performances inférieures aux prévisions*).

Si la valeur actuelle d'un actif continuant à être utilisé est notablement inférieure à la valeur comptable, la dépréciation est constatée. Inversement, lorsqu'à la clôture d'un exercice ultérieur, l'indice montrant que l'actif avait pu perdre de la valeur a disparu ou diminué, la valeur d'usage est réestimée et la dépréciation est ajustée (reprise totale ou partielle de la dépréciation).

La constatation ainsi que la reprise d'une dépréciation modifient donc le plan d'amortissement futur de l'actif. En conséquence, à chaque date de clôture et pour chaque actif, l'entreprise devra :

- *apprécier s'il y a lieu de corriger sa valeur (dépréciation ou réestimation), ce qui supposera d'avoir défini pour chaque type d'actif des indicateurs pertinents ;*
- *recalculer, le cas échéant, le plan d'amortissement futur à partir d'une base amortissable évolutive, avec la nécessité d'assurer la traçabilité du plan d'amortissement de la valeur d'origine.*

Exemple 1 :

Un bien est acquis en début 2005, pour une valeur de 2 000. Il est amorti linéairement, avec une durée d'utilité de 5 ans sans valeur résiduelle finale ; la dotation aux amortissements est donc de 400 par an.

En fin 2006, la valeur nette comptable est de 1 200 ( $2\,000 - 400 \times 2$ ) mais le test de valeur conduit à estimer la valeur actuelle du bien à 900. Une dépréciation de 300 est alors constatée (on considère par hypothèse que la durée et le rythme d'amortissement ne nécessitent pas de changement).

Le plan d'amortissement initial est modifié pour les exercices restant à courir, et passe de 400 par an à 300.

En 2007, l'amortissement est donc de 300, et la valeur résiduelle est de 600 ( $1\,200 - 300$  de dépréciation – 300 de dotation). Le test de valeur conduit à réestimer la valeur actuelle du bien à 850 fin 2007. Selon le plan d'origine, la valeur résiduelle aurait été à cette date de 800. Il convient donc de reprendre la provision pour une valeur de 200. Le plan d'amortissement revu fin 2006 prévoit donc à nouveau une dotation annuelle de 400.

## Exemple 2 :

Un bien est acquis en début 2005, pour une valeur 1 000. Il est amorti linéairement, avec une durée d'utilité de 5 ans sans valeur résiduelle finale ; la dotation aux amortissements est donc de 200 par an.

Fin 2007, la valeur nette comptable est de 400 ( $1\ 000 - 200 \times 3$ ) et le test de valeur n'indique pas de perte. En revanche l'usage du bien est tel que sa durée d'utilité ne sera pas de 5 ans mais de 7 ans.

La valeur nette comptable étant de 400 et la durée d'amortissement restant à pratiquer étant portée de 2 à 4 ans, l'amortissement annuel est ramené à 100.

### **5. Première application**

La première application du règlement, y compris pour les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage devra être effectuée de façon rétrospective, c'est à dire comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, sera imputé en «report à nouveau» dès l'ouverture de l'exercice.



## CONTRATS DE CONSTRUCTION ET CONTRATS A LONG TERME

Textes applicables :

- Norme IAS 11 - Contrats de construction
- CNC – Avis N° 99-10 du 23 septembre 1999 relatif aux Contrats à long terme
- CRC – Règlement N° 99-08 du 24 novembre 1999 modifiant les dispositions du plan comptable général relatives au traitement comptable des contrats à long terme

La norme IAS 11 s'applique aux comptes consolidés des entreprises soumises au règlement N° 1725/2003 de la Communauté Européenne du 29 septembre 2003

Le règlement du CRC N° 99-08 du 24 novembre 1999 retient deux méthodes de comptabilisation des contrats à long terme, la méthode à l'achèvement et la méthode à l'avancement, mais considère que la méthode à l'avancement est la méthode préférentielle car conduisant à une meilleure information. Le choix entre l'une ou l'autre méthode s'applique à tous les contrats mais le choix peut être différent pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés.

### **I. CONTRAT A LONG TERME**

#### **1. Généralités**

Réalise un contrat à long terme l'entreprise qui fournit, sur une durée généralement longue, un ensemble d'installations, de biens ou de prestations de services fréquemment complexes, ou qui, le cas échéant, participe à leur réalisation, en qualité de sous-traitant. Les dates de démarrage et d'achèvement des opérations prévues au contrat se situent généralement dans deux périodes comptables ou deux exercices différents.

Un tel contrat présente simultanément les trois caractéristiques suivantes :

- il est spécifiquement négocié,
- il porte sur la construction ou la réalisation d'un bien, ou d'un service, ou d'un ensemble de biens et de services fréquemment complexes,
- il prévoit que le droit de l'entreprise à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté.

La définition ci-dessus appelle les commentaires suivants :

- la notion de négociation spécifique découle de la complexité de l'objet du contrat et conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier. Cette notion permet de distinguer les contrats à long terme des autres contrats de vente de biens ou de services : la vente de biens en série, la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base ne relèvent généralement pas des contrats à long terme.
- la notion de complexité recouvre la mise en oeuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif ; elle se traduit également en termes de gestion de projet ; elle a généralement des conséquences sur la durée d'exécution du travail.
- la construction ou la réalisation d'un ensemble de biens ou de services complexes vise les biens ou services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation ultime s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet ; à ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats, négociés globalement, exécutés de manière simultanée ou successive, et s'inscrivant dans le cadre d'un projet unique. A contrario, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens ou services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à

chacun de ces biens ou services peut être identifié, chacun de ces biens ou services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct.

A titre illustratif, la notion de contrat à long terme est fréquemment utilisée dans les secteurs du bâtiment, des travaux publics, de l'ingénierie (en particulier informatique), de l'électronique civile ou militaire, de la construction navale, de l'industrie aéronautique et spatiale. Relèvent également des contrats à long terme les marchés dits " clé en main ". En revanche, sont exclues du champ d'application des contrats à long terme les productions en série, y compris celles auxquelles s'appliquerait un cadre contractuel spécifique.

Les contrats de concession ne sont pas des contrats à long terme au sens de la norme.

*De façon pratique et compte tenu du caractère plus ou moins significatif de chacun de leurs contrats, les entreprises de bâtiment et de travaux publics ont avantage à définir des seuils d'application de ces normes en complétant cette définition par : sont considérés et traités comme contrats à long terme les contrats ayant une durée d'exécution supérieure à X mois et/ou ayant un montant initial supérieur à Y millions d'euros.*

## **2. Contrats à long terme et autres contrats.**

Les contrats à long terme recouvrent principalement les contrats à forfait pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixe, arrêtée dès la conclusion du contrat et assortie, le cas échéant, d'une clause de révision ou d'intéressement.

Les contrats à forfait comportent des variantes parmi lesquelles figurent notamment les contrats en bordereaux de prix. Dans ce cas, l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixée par référence à une estimation du nombre d'unités d'oeuvre et à un prix unitaire fixe.

Les contrats en régie pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération égale au remboursement de ses dépenses acceptées, majoré d'un pourcentage de ces dépenses ou d'une rémunération fixe, ne constituent généralement pas des contrats à long terme.

*Dans l'activité du bâtiment et des travaux publics, les contrats d'entretien ou baux d'entretien (qui sont conclus pour des durées de plusieurs années et qui sont réalisés sous forme de nombreux ouvrages distincts entrepris à la réception d'un ordre de service, réalisés sur une durée relativement courte et faisant l'objet d'une réception et d'un paiement spécifique), n'entrent pas dans le cadre des contrats à long terme.*

*Par contre les anciens contrats METP ainsi que les Contrats de partenariat entre le secteur public et les entreprises privées entrent dans le cadre de ces normes.*

## **II. CONSTATATION DES PRODUITS ET DES CHARGES.**

### **1. Principes généraux**

La constatation des produits et des charges relatifs aux contrats à long terme s'effectue à l'avancement, en comptabilisant le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats.

Le résultat est constaté à l'avancement en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement.

Lorsque le résultat estimé à terminaison est négatif, la perte à terminaison, sous déduction de la perte déjà comptabilisée à l'avancement, est constatée immédiatement.

### **2. Détermination du pourcentage d'avancement**

L'entreprise détermine le pourcentage d'avancement en utilisant la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés. Par travaux et services exécutés et acceptés, il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat.

Le pourcentage d'avancement ne peut, en pratique, être mesuré à partir des seuls éléments juridiques issus des contrats (notamment réception partielle, transfert de propriété...), ou à partir des seuls éléments financiers (notamment facturations partielles, avances, acomptes...). Dans la pratique, peuvent être retenus :

- le rapport entre les coûts des travaux<sup>1</sup> et services exécutés à la date d'arrêt et le total des coûts d'exécution du contrat,
- les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

---

<sup>1</sup> Pour la détermination des coûts voir le point 8 ci-après : Inventaire des charges



*Pour permettre un bon suivi du pourcentage d'avancement appliqué, les entreprises auront avantage à expliquer et justifier l'écart pouvant exister entre les évaluations juridiques et/ou financières retenues avec le client et les évaluations de l'avancement des travaux et prestations retenues pour la comptabilisation.*

### **3. Changements de situation et changements de prévision à terminaison**

Au cours de la réalisation d'un contrat donné, l'entreprise se trouve fréquemment dans la situation d'avoir à modifier en cours de contrat l'estimation du résultat à terminaison.

S'agissant d'un changement d'estimation, cette modification est enregistrée dans la période comptable au cours de laquelle elle intervient.

### **4. Modalités de comptabilisation**

Les modalités de comptabilisation mises en oeuvre en application des principes ci-dessus doivent conduire, lors d'un arrêté comptable :

- a. à comptabiliser toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat à la date d'arrêté,
- b. à porter en stocks, travaux en cours ou comptes de régularisation les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future (notamment achats livrés qui ne sont ni consommés ni mis en oeuvre, facturations de sous-traitants qui correspondent à des travaux restant à réaliser...),
- c. à comptabiliser en chiffre d'affaires :
  - si l'évaluation du résultat à terminaison peut être déterminée de façon fiable : les produits facturés et acceptés par le client, puis à les compléter à la hausse ou à la baisse afin que soit enregistré le Chiffre d'Affaires « mérité ». Cette régularisation permet ainsi de comptabiliser un niveau de produit permettant, après déduction des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, de constater la quote-part du résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement,
  - si l'évaluation du résultat à terminaison ne peut être déterminée de façon fiable : à comptabiliser les produits à hauteur des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, afin qu'il ne soit pas dégagé de résultat.
- d. à comptabiliser, par voie de provision, les pertes à terminaison, sous déduction des pertes éventuellement déjà comptabilisées à l'avancement.

### **5. Segmentation des contrats**

Conformément aux dispositions du § 7 de la norme IAS 11, les contrats de construction dans lesquels des phases distinctes peuvent être identifiées et s'il existe un marché actif pour chacune de ces phases, l'évaluation des revenus affectables à chacune de ces phases pourra s'effectuer de façon à refléter les valeurs de marché de chacune de ces phases et non selon un revenu moyen pour l'ensemble des phases. Ces dispositions ne contredisent pas les dispositions du § 8 de la norme IAS 11.

### **6. Présentation schématique**

L'annexe donne une présentation schématique des dispositions ci-dessus.

### **7. Inventaire des produits**

Les produits relatifs à un contrat à long terme, qui sont estimés à la juste valeur des contreparties reçues ou à recevoir, comprennent :

- les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix,
- les produits issus des changements dans les conditions d'exécution des biens ou services, dès lors que le client a approuvé la modification ou qu'il est raisonnablement certain qu'il l'approuvera, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant des produits correspondants,
- les réclamations qui ont été acceptées par le client ou pour lesquelles l'état d'avancement des négociations ou des procédures en cours (contractuelles, arbitrales ou contentieuses) rend raisonnablement certaine leur règlement par le client, et dont le montant accepté ou susceptible d'être accepté peut être évalué de façon fiable,
- les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat), dès lors que les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes,

- les produits financiers, directs ou indirects, résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat (le résultat dégagé à l'avancement en étant exclu), ainsi que les différences de change et résultats d'opérations de couverture.

## **8. Inventaire des charges**

### **a - Définition des charges**

Les charges relatives à un contrat à long terme comprennent :

- les coûts directement imputables à ce contrat (main-d'oeuvre, sous-traitance, matériaux, amortissement des matériels ainsi que leurs frais d'entretien et autres charges rattachées, coûts d'approche, de repliement et de remise en état, location des équipements, conception et assistance technique, impôts et taxes, frais de commercialisation, honoraires, garantie...),
- les coûts indirects, rattachables aux contrats en général, pour la quote-part susceptible d'être affectée à ce contrat (assurance, conception et assistance technique générale, frais généraux d'exécution des contrats...),
- les provisions correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entreprise, notamment statistique, rend probables.

Sont exclus tous les coûts qui ne peuvent être imputés aux contrats en général, ou à un contrat donné (par exemple, frais administratifs d'ordre général, frais de recherche et développement, et frais de commercialisation non imputables à un contrat donné...).

### **b - Charges encourues antérieurement à la signature du contrat**

Les charges relatives à un contrat à long terme comprennent les coûts engagés antérieurement à sa signature, en vue de son obtention, dès lors qu'ils sont identifiables séparément, mesurables de façon fiable et qu'il est probable que ce contrat sera conclu. Si ces coûts ont été inscrits en charges au cours d'un exercice antérieur clos, ils ne peuvent être imputés rétroactivement au contrat.

### **c - Charges financières**

Les charges relatives à un contrat à long terme peuvent comprendre les charges financières résultant des conditions financières contractuelles se traduisant par des besoins ou insuffisances significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat, les différences de change ainsi que les résultats d'opérations de couverture. Le montant des charges financières, sous déduction des produits financiers, imputées à l'ensemble des contrats pendant une période donnée ne saurait excéder le montant des charges financières directement ou indirectement encourues par l'entreprise.

## **9 - Cas où le résultat à terminaison ne peut être déterminé de façon fiable**

Si l'entreprise n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est dégagé.

Lorsque la situation à terminaison la plus probable est une perte, la constatation d'une provision dépend de la capacité ou non à estimer cette dernière de façon raisonnable, généralement à partir d'hypothèses :

- dans l'affirmative, il y a lieu, en présence de plusieurs hypothèses, de provisionner la perte correspondant à la plus probable d'entre elles. S'il n'est pas possible de déterminer l'hypothèse la plus probable, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus faible d'entre elles et de mentionner le risque additionnel éventuel en annexe,
- dans la négative, l'existence et la nature de l'incertitude sont mentionnées en annexe.

## **10 – Traitement des aléas**

*L'exécution des chantiers sur de longues périodes comprend de nombreux aléas liés aux incertitudes du climat, à la nature des sols et matériaux rencontrés, ainsi qu'à l'évolution des conditions économiques, sociales, législatives et politiques.*

Ces aléas sont évalués dans le budget déterminant le résultat à terminaison, en fonction de l'expérience de l'entreprise. Leur évaluation est révisée en fonction de leur évolution au cours de la réalisation des travaux et services. Les entreprises peuvent avoir différentes méthodes d'évaluation de l'avancement générant des différences révélatrices d'aléas.

### **III. INFORMATION EN ANNEXE**

#### **1. Principes comptables**

L'annexe décrit les modalités d'application des principes comptables ci-dessus, le cas échéant par catégorie de contrats, en précisant notamment :

- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement, en particulier lorsque celui-ci est déterminé à partir de mesures physiques ou d'études,
- si l'entreprise a choisi ou non d'inclure dans les charges imputables aux contrats les charges financières liées aux emprunts souscrits pour financer, directement ou indirectement, leur exécution et quelle méthode d'imputation elle retient.

#### **2. Informations chiffrées**

L'annexe précise notamment le montant des provisions pour pertes à terminaison à la fin de l'exercice ou de la période ainsi que la variation de ces postes.

#### **3. Application pratique dans le bâtiment et les travaux publics**

*En premier, on soulignera que la comptabilisation est basée sur des éléments prévisionnels, pour certaines charges et surtout pour les produits. En conséquence les budgets doivent être préparés avec soin et être révisés périodiquement pour permettre une comptabilisation fiable. Ces budgets comprennent les allocations pour risques et aléas permettant de déterminer le résultat final le plus probable au moment où l'évaluation est réalisée. L'existence de ces allocations (ou « provisions » au sens « budgétaire ») ne signifie pas que le résultat ne peut être déterminé de façon fiable.*

*Chaque budget doit être accompagné d'un sérieux contrôle interne permettant de confirmer soit que les réalisations sont conformes aux prévisions soit qu'il a été correctement tenu compte des écarts de réalisation par rapport au budget.*

*Compte tenu de l'activité du bâtiment et des travaux publics ces principes sont applicables à tous contrats présentant un caractère significatif. Les entreprises pourront déterminer le caractère significatif en fonction de la durée d'exécution et / ou en fonction du montant initial du contrat.*

*Pour les activités internationales et dans le cas où la législation locale ne permet pas l'application de ces normes, il sera fait usage des normes et principes locaux. Pour les comptes d'agence et les comptes consolidés, le Résultat et le Chiffre d'Affaires seront retraités selon les présentes normes.*

*L'écart entre les comptes locaux et les comptes économiques (comptes consolidés) doit être justifié.*

*On recherchera cependant, chaque fois que cela est possible, à traiter de façon identique les comptes individuels et les comptes économiques : la lecture des comptes en sera facilitée et les travaux d'arrêté des comptes s'en trouveront allégés.*

#### IV. EXEMPLES

(les montants sont exagérés pour la lisibilité du graphique)

##### Exemple 1

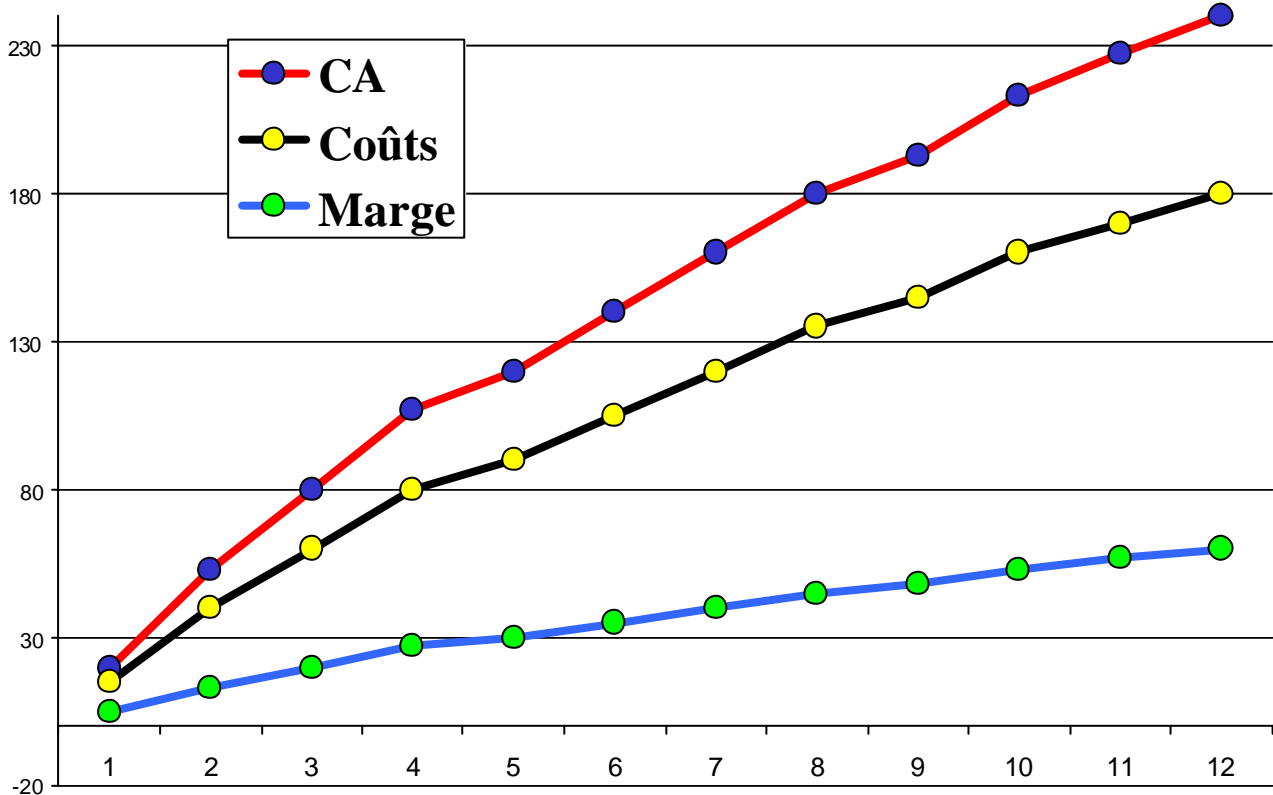
Une entreprise a prévu, à la fin d'un contrat qui se déroule sur 12 trimestres, des coûts de 180 et un résultat de 60. Les coûts cumulés à la fin de chaque période sont ceux figurant sur le tableau ci-dessous.

Le résultat de chaque période est obtenu en appliquant au résultat prévisionnel le pourcentage d'avancement (basé ici sur les coûts).

Ainsi, en fin de la période 5, l'avancement est de  $90 / 180 = 50\%$ . Le résultat au stade d'avancement est donc de  $60 \times 50\% = 30$ .

Le chiffre d'affaire est donc de  $90 + 30 = 120$

Périodes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Coûts	15	40	60	80	90	105	120	135	145	160	170	180
Marge	5	13	20	27	30	35	40	45	48	53	57	60
<b>CA</b>	<b>20</b>	<b>53</b>	<b>80</b>	<b>107</b>	<b>120</b>	<b>140</b>	<b>160</b>	<b>180</b>	<b>193</b>	<b>213</b>	<b>227</b>	<b>240</b>
<b>Résultat de la période</b>	<b>5</b>	<b>8</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>3</b>



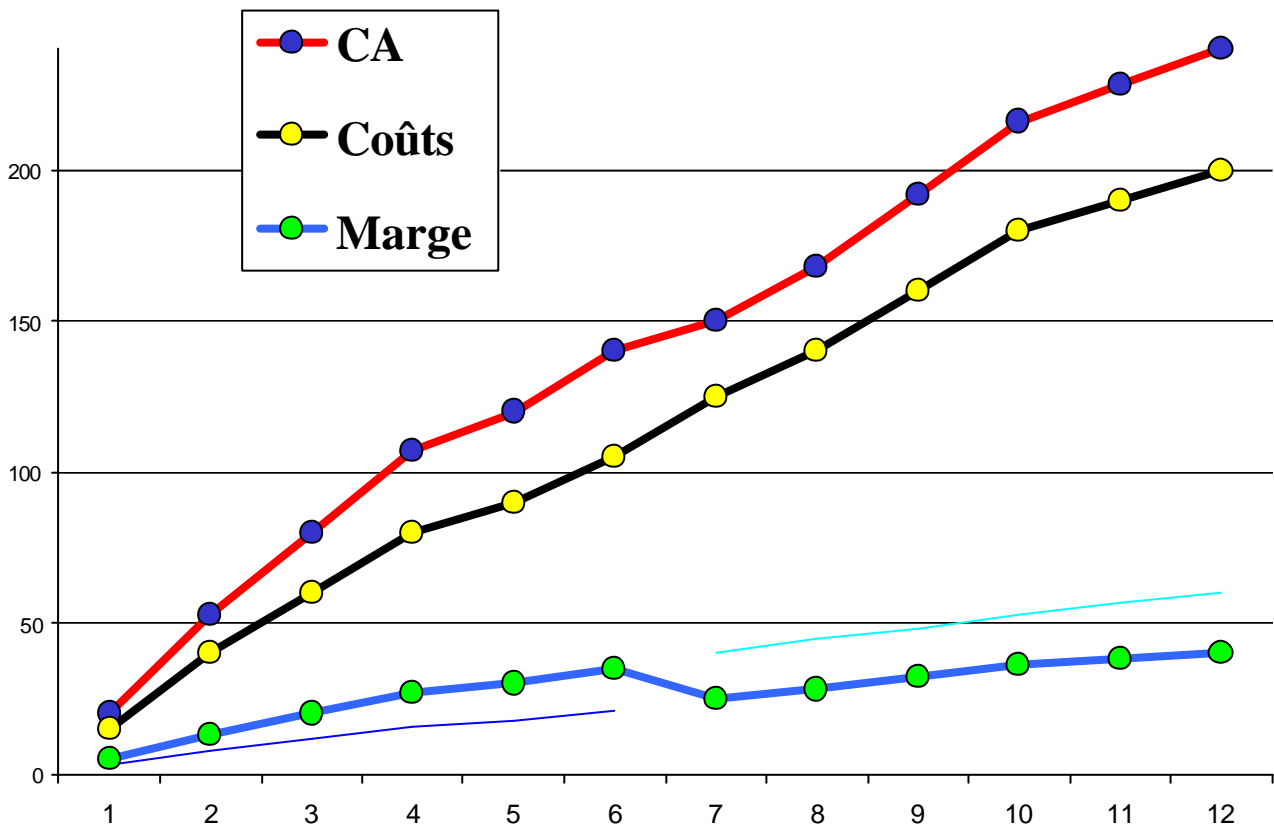
## Exemple 2

L'entreprise est amenée à réviser le résultat en fin de contrat au cours de la période 7 : les coûts attendus deviennent 200 et la marge 40.

A la fin de la période 7 l'avancement est de  $125 / 200 = 62,5\%$ . Le résultat au stade d'avancement est donc de  $40 \times 62,5\% = 25$ .

Comme le résultat constaté en fin de période précédente était de 35, il sera enregistré un résultat négatif de  $-10$  au cours de la période 7.

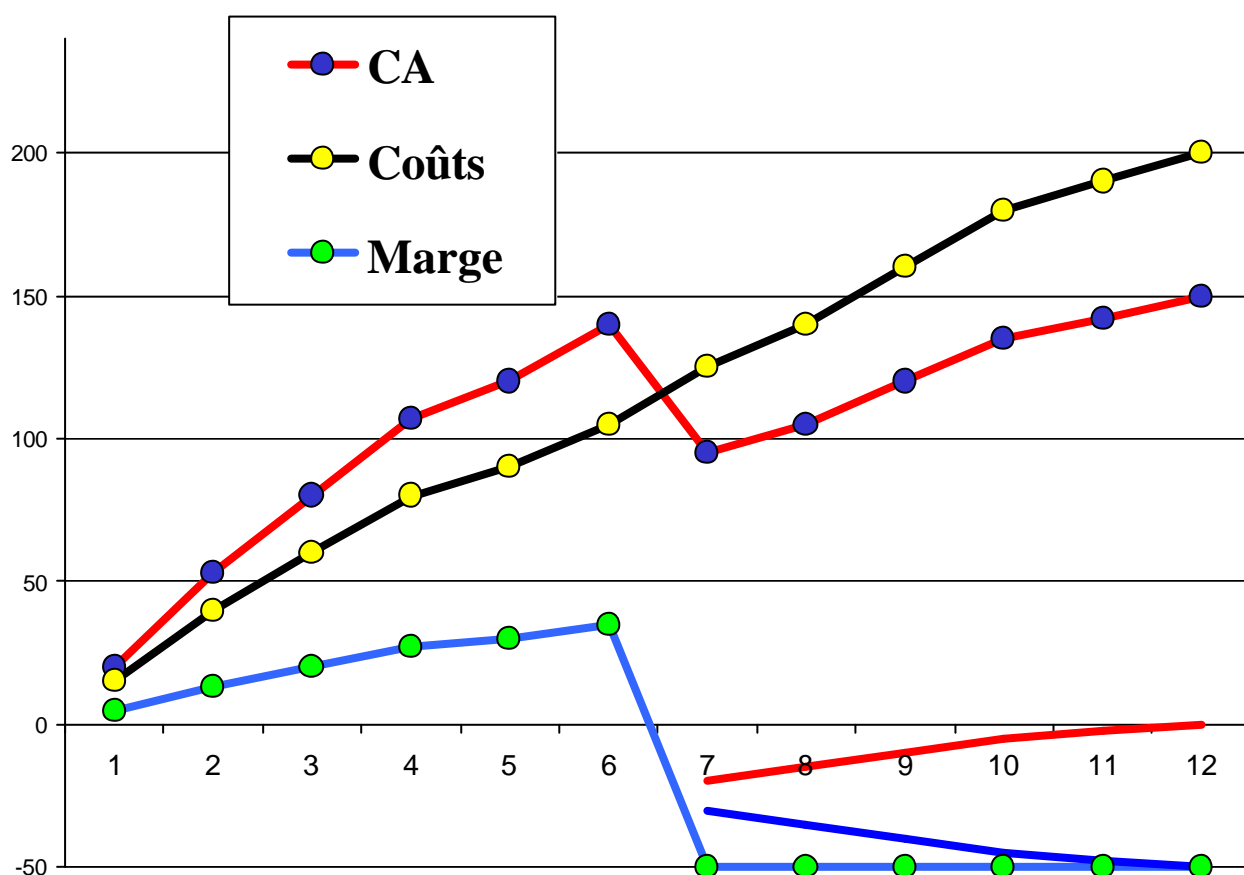
Périodes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Coûts	15	40	60	80	90	105	125	140	160	180	190	200
Marge	5	13	20	27	30	35	25	28	30	36	38	40
CA	20	53	80	107	120	140	150	168	192	216	227	240
<b>Résultat de la période</b>	<b>5</b>	<b>8</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>-10</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>3</b>



### Exemple 3

Au cours de la période 7, l'entreprise révisé son résultat prévisionnel en constatant des coûts en fin de contrat de 200 mais une marge de - 50. La perspective d'une perte à terminaison amène à prendre une provision. Le résultat au stade d'avancement sera calculé de la même façon que précédemment ; il sera complété par une provision qui complètera la perte au stade de telle sorte que la perte totale en fin de contrat soit immédiatement constatée.

Périodes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Coûts	15	40	60	80	90	105	125	140	160	180	190	200
Marge	5	13	20	27	30	35	-50	-50	-50	-50	-50	-50
Dont												
% d'avancement							-30	-35	-40	-40	-48	-50
Provision pour perte à terminaison							-20	-15	-10	-5	-2	0
<b>CA</b>	<b>20</b>	<b>53</b>	<b>80</b>	<b>107</b>	<b>120</b>	<b>140</b>	<b>95</b>	<b>105</b>	<b>120</b>	<b>135</b>	<b>142</b>	<b>150</b>
<b>Résultat de la période</b>	<b>5</b>	<b>8</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>-85</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>





## **CARRIERES - COMPTABILISATION DES TRAVAUX DE PRÉPARATION DU SITE, DE L'INSTALLATION ET DE LA REMISE EN ÉTAT DU SITE**

Textes applicables :

- Norme IAS 37 : Provisions, Passifs éventuels et actifs éventuels
- CNC – Avis n° 2000-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
- CRC – Règlement n° 2000-05 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs

### **I – TRAVAUX PRÉALABLES A L'EXPLOITATION DU SITE**

#### **1. Travaux d'aménagement**

Les travaux de protection environnementale (merlons de protection...), les clôtures, voies d'accès et autres aménagements préalables à l'exploitation du site, constituent des investissements (car ils augmentent la valeur des biens concernés) et ils sont amortis sur la durée de l'autorisation d'exploitation ou plus rapidement si leur durée de vie est inférieure à cette dernière.

#### **2. Comptabilisation et amortissement des travaux de découverte**

Les travaux de décapage de terre végétale, enlèvement de stériles, préalables aux opérations d'exploitation sont comptabilisés dans un premier temps dans les comptes de charge par nature, et transférés ensuite en actif immobilisé.

Conformément aux dispositions des normes, les dépenses afférentes aux travaux d'enlèvement des couches dites "stériles", préparatoires à l'extraction des matériaux d'une carrière, ont pour contrepartie un accroissement de la valeur de l'actif immobilisé. En conséquence ces charges doivent être immobilisées.

Compte prévu au plan comptable : 21241 Agencements et aménagements de terrains de carrières

L'amortissement est réalisé en fonction des unités d'œuvres, au fur et à mesure de l'extraction des matériaux. S'il n'est pas possible d'établir un programme d'exploitation fiable permettant de calculer l'amortissement selon les unités d'œuvre, l'amortissement sera linéaire.

Comme en général les travaux de découverte ne sont pas réalisés en une seule fois mais progressivement, au fur et à mesure de l'avancement de l'exploitation de la carrière, le diviseur ne sera pas le volume total à extraire de la carrière, mais le volume à extraire dans la zone ayant fait l'objet des travaux de découverte :

Frais de découverte X Volume produit

-----  
Volume des matériaux à extraire dans la zone découverte

Cas particulier :

Il est possible que les matériaux issus du décapage fassent l'objet d'une utilisation dans une autre activité de l'entreprise ou soient vendus à un tiers, et cela soit de façon prévisible et organisée dès le début de la préparation du site, soit en fonction d'une opportunité au cours de l'exploitation.

Dans ce cas, le coût de production est porté en stock ou, en cas de vente, la recette est prise en chiffre d'affaires et le montant résiduel des frais de décapage immobilisé est réduit du coût de production des matériaux stockés ou vendus.

### **3. Comptabilisation et amortissement du terrain et des équipements**

Le terrain et les équipements sont enregistrés selon la méthode des composants. Cette méthode constitue un traitement obligatoire pour les éléments distincts d'une immobilisation ayant une utilisation différente.

Éléments d'actif ayant une utilisation différente.

*Devront être comptabilisés séparément et faire l'objet d'un plan d'amortissement propre, les éléments devant être périodiquement remplacés, ou susceptibles de faire l'objet de taux ou modes d'amortissement propres, du fait de leur utilisation ou leur qualité économique. Par exemple, des locaux pourront être amortis sur 40 ans alors que la toiture sera pour sa part amortie sur 20 ans seulement.*

Grosses réparations et révisions.

*Certaines installations nécessitent des entretiens périodiques qui ne prolongent pas leur durée de vie. Il s'agit de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise. La norme française prévoit que lorsque les dépenses correspondantes font l'objet de programmes pluriannuels, l'entreprise pourra soit constater des provisions pour grosses réparations, soit comptabiliser dès l'origine ces dépenses d'entretien comme un composant distinct de l'immobilisation. Les normes IAS excluent les provisions pour grosses réparations.*

La valeur du terrain exploité est subdivisée en deux composants : d'une part le gisement qui sera extrait et fera l'objet d'un amortissement sur la base des quantités extraites et d'autre part le terrain qui restera en fin d'exploitation (le tréfond) et qui ne sera pas amorti.

D'une façon générale, les engins, matériels ou équipements constituent en eux-mêmes un composant, sans qu'il soit nécessaire d'entrer dans un détail plus fin, et ce même si le bien a fait l'objet d'un assemblage avant mise en exploitation (tel un camion auquel a été ajouté une benne et une grue de manipulation). Ainsi on trouvera comme composants les foreuses, les sauterelles, les trémies, les chargeuses, les camions, les bascules, etc ...

Les unités de concassage pourront faire l'objet de sous-ensembles (primaire, secondaire, tertiaire, giratoire, mâchoires,...), si la durée de vie de ces sous-ensembles est nettement inférieure à la durée de vie de l'ensemble, si leur remplacement est quasiment systématique et si leur coût est significatif par rapport à la valeur de l'ensemble et peut être évalué de façon fiable. Ces sous-ensembles seront identifiés comme des composants de l'équipement et feront l'objet d'amortissements sur une base de calcul appropriée.

Démontage et démantèlement en fin d'exploitation :

Selon les normes citées, les coûts de démontage et de démantèlement des installations en fin d'exploitation doivent être constatés comme des actifs immobilisés dès l'origine (avec, en contrepartie, la constitution d'une provision pour démantèlement) ; l'amortissement de ces actifs permet la prise charge de ces coûts au cours de l'exploitation.

Cependant, par comparaison aux coûts qui doivent être engagés dans les activités industrielles (usines sidérurgiques ou chimiques, raffineries, centrales nucléaires, etc...), les frais de démontage et de démantèlement des équipements et installations utilisés dans les carrières sont le plus souvent faibles et d'un montant non significatif voire négligeable. En conséquence, ces frais ne seront pas immobilisés en début d'exploitation. Ils pourront être inclus dans les frais de remise en état du site en fin d'exploitation (voir infra).

### **4. Comptabilisation du droit de forage**

Le droit de forage est un droit complémentaire au droit de propriété qui confère à son détenteur le droit d'exploiter les matériaux du sous-sol. Ce droit peut être détaché du droit de propriété et cédé par le propriétaire à un exploitant. Ce droit n'a de véritable valeur que s'il est assorti des autorisations d'exploitation exigées par la réglementation et accordées par les autorités publiques compétentes. Généralement, ces autorisations sont limitées dans l'espace, dans le temps et à une quantité de matériaux pouvant être extraits et imposent des obligations liées à l'état du site en fin d'exploitation.

Le droit de forage constitue un actif incorporel. Cet actif est déprécié sur la durée d'usage de l'exploitation qu'il autorise. Le rythme de dépréciation à retenir est celui considéré le plus représentatif de la perte de valeur de cet actif ; la méthode des unités de production peut être utilisée.



## II – TRAVAUX DE REMISE EN ETAT DU SITE EN FIN D'EXPLOITATION

### **1. Définitions**

Les autorisations d'exploitation de carrières qui ont été accordées par l'Administration à l'entreprise sont assorties le plus souvent de l'obligation de remettre le site dans son état d'origine à l'issue de son exploitation.

Afin d'éviter la prise en charge des travaux en une seule fois lors de leur réalisation, ceux-ci doivent faire l'objet d'une provision pour permettre l'étalement des coûts sur la période d'exploitation.

Cette provision doit être constituée sur la base des normes comptables en vigueur (norme IAS 37 ; règlement CRC 2000-06 et avis CNC 00-01)<sup>2</sup>

On distingue trois grandes catégories de travaux :

#### a - Les travaux de réaménagement de l'emprise de l'installation :

Ce sont les travaux de démolition des bâtiments, de démontage des installations, et de remise en état du site de l'installation, en fin d'exploitation.

#### b – Les travaux de réaménagement de la carrière proprement dite :

Ce sont les travaux de remise en état du site d'extraction, tels qu'ils sont prévus dans les études d'impact et les autorisations d'extraction.

Exemples : écrêtement des fronts de taille, pentes favorisant l'écoulement des eaux, réglage des stériles et de la terre végétale, aménagement de bassin et modelé de terrain, remise en culture, plantation d'arbres et engazonnement...

#### c – Les travaux résultants de conventions particulières locales :

Des conventions particulières locales (commune, propriétaire, riverains) peuvent imposer des obligations complémentaires ( remise en état des voies communales ...)

### **2. Cautions**

Dans un certain nombre de pays, les autorités demandent la remise d'une caution pour garantir que l'entreprise répondra à son obligation de remise en état du site.

Ainsi, en France, dans le cadre de la loi n° 77-1133 du 21/09/77, l'exploitant doit fournir une garantie financière, dont les modalités d'évaluation ont été fixées par décret.

Le montant du cautionnement est fixé par période quinquennale en fonction du schéma d'exploitation indiqué par le pétitionnaire dans le dossier d'impact.

Compte tenu de ses modalités de calcul, le montant de la garantie financière ne peut pas constituer la base de la provision pour remise en état, car elle n'est pas toujours représentative du montant réel des travaux à réaliser.

### **3. Inventaire des engagements de remise en état**

Préalablement à l'ouverture d'une carrière ou lors du rachat d'une carrière existante, un inventaire détaillé des obligations de l'entreprise et une évaluation précise de leur coût doit être établi avant même le démarrage de l'exploitation.

---

<sup>2</sup> CNC 00-01 5.9 Dégradation progressive (exploitation d'une carrière)

La sortie de ressources est liée à la dégradation du site au fur et à mesure de son exploitation. A la date de clôture, l'obligation n'entraîne pas de sortie probable de ressources pour la partie du site qui n'est pas exploitée, donc dégradée.

En conséquence, un passif doit être constaté à hauteur du montant des travaux correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice. La contrepartie est un coût de production.



Les obligations sont généralement décrites dans les documents suivants :

- les informations cadastrales,
- les autorisations administratives successives qui précisent les durées accordées, les quantités exploitables, les quantités exploitées, les obligations de remise en état,
- les conventions particulières,
- l'étude d'impact traitant de la remise en état.

#### **4. Budget de remise en état**

Le budget doit couvrir :

- les travaux de réaménagement de l'emprise de l'installation,
- les travaux de réaménagement de la carrière proprement dite,
- les travaux résultants de conventions particulières locales.

L'évaluation de ces travaux se fait sur la base d'un inventaire détaillé :

- par nature de travaux : régalinge des terres, espaces verts...
- par postes de travaux : terrassement, manutention, levage, transport, ...
- par date de réalisation des travaux.

Les coûts ne doivent comprendre que des coûts affectables aux travaux de remise en état du site (charges internes ou externes de personnel, matériel et sous-traitance) à l'exclusion de tous frais généraux.

Cas particulier des coûts de démontage des installations :

Les matériels et équipements de carrière, même s'ils ne sont pas mobiles, peuvent être déplacés sans difficultés majeures et les coûts d'enlèvement sont généralement peu significatifs par rapport au coût d'exploitation de la carrière. En conséquence, ces coûts ne sont pas considérés comme un complément de coût du matériel mais sont à inclure dans la provision pour remise en état du site, en faisant une évaluation distincte des frais de remise en état proprement dits.

Si l'affectation des équipements en fin d'exploitation ne peut être déterminée, l'évaluation des coûts de déplacement correspondra aux frais à engager pour les transférer à leur dépôt de rattachement.

#### **5. Calcul de la provision**

Les frais de remise en état du site sont provisionnés au fur et à mesure de l'extraction du gisement.

##### **A - Dotation annuelle**

Elle est calculée sur la base du budget de travaux à effectuer et en fonction des quantités de matériaux extraits dans l'exercice par rapport à la quantité de matériaux à extraire.

Par exemple, la provision pourrait être ainsi calculée :

- B** = Budget de travaux restant à réaliser au début de l'exercice :
- P<sub>o</sub>** = Montant de la provision au début de l'exercice
- R** = Quantités de matériaux restant à exploiter au début de l'exercice
- Q** = Quantités de matériaux extraits dans l'exercice

La dotation de l'exercice (D) est égale à :  $D = (B - P_o) \times Q / R$

##### **B - Reprise de provision**

Les travaux de remise en état réalisés en cours d'exploitation sont pris en charge dans l'exercice. La provision correspondante à ces travaux fait l'objet d'une reprise dans le même exercice.

L'écart entre le montant des travaux et la reprise de la provision constitue un résultat de l'exercice.

## **6. Actualisation des évaluations**

Chaque année, les évaluations retenues dans le budget sont actualisées pour prendre en compte l'évolution des coûts et les éventuelles modifications des obligations (nouvelles autorisations, changement de législation...).

Si une nouvelle estimation précise ne peut être faite, les évaluations sont actualisées forfaitairement en appliquant l'évolution d'un indice tel que l'indice TP01.

De même, chaque année les réserves font l'objet d'une nouvelle estimation.