FISCAL

LES TRAVAUX PUBLICS FÉDÉRATION NATIONALE

Informations

N°91 - FISCAL N° 11
En ligne sur le site www.fntp.fr / Extranet le 23 juin 2006
ISSN 1769 - 4000

MÉTHODE D'AMORTISSEMENT PAR COMPOSANTS DANS LES ENTREPRISES DE TRAVAUX PUBLICS

Pour les exercices ouverts depuis le **1er janvier 2005,** les entreprises doivent appliquer les règles comptables relatives à l'amortissement et à la dépréciation des actifs immobilisés issues du règlement du Comité de la réglementation comptable 2002-10 du 12 décembre 2002 qui a introduit en particulier la **méthode d'amortissement par composants**.

En application de cette méthode, lorsque dès l'origine, un ou plusieurs éléments constitutifs d'un actif ont chacun des utilisations différentes ou procurent des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun d'eux est retenu.

S'agissant de l'application de cette méthode aux entreprises de Travaux Publics, il a été **retenu le principe** suivant lequel, à l'exception des équipements complexes, **chacun des engins, matériels ou équipements de chantier constituait en lui-même un composant ne nécessitant pas une décomposition plus fine**.

Cette prise de position professionnelle issue des réflexions du Groupe Comptable de la FNTP a été formalisée dans une fiche pratique relative aux règles d'évaluation, de comptabilisation et d'amortissement des immobilisations diffusée aux entreprises le 22 avril 2005 **(cf Informations Fiscal n° 5 du 22 avril 2005** sur la Rénovation des règles comptables françaises).

Afin de répondre aux questions que se posent encore les entreprises sur la méthode d'amortissement par composants de leurs actifs affectés à la réalisation de chantiers, vous trouverez, ci-joint, à titre de rappel le document joint à notre envoi du 22 avril 2005.

Pour toutes précisions à ce sujet : Emeline GUICHARD (Tél. 01 44 13 32 40 guicharde@fntp.fr).

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 1er janvier 2005 (avec possibilité pour les entreprises d'appliquer ces dispositions par anticipation à compter du 1er janvier 2002).
Les normes IAS 16 et IAS 36 s'appliqueront, pour les entreprises concernées, à compter du 1er 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	
Eléments mécaniques :	300	
Eléments électriques :	100	
Grosses réparations :	200	

L'affectation pourra se faire ainsi :

Grosses réparations :	200	
Structure fixe :	480	600 – (200 X 600 / 1000)
Eléments mécaniques :	240	300 – (200 X 300 / 1000)
Eléments électriques :	80	100 – (200 X 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 x 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 X 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.