

PCG : provisions pour grosses réparations vs amortissements par composants



Eric DELESALLE

Expert-comptable,
Commissaire aux comptes
Professeur agrégé CNAM-INTEC
Président de la Commission
de droit comptable
du Conseil supérieur

Cette étude a pour objet de détailler les nouvelles règles comptables relatives aux provisions pour grosses réparations (et pour grande révision) au regard des nouvelles définitions retenues par le normalisateur comptable français (tant pour les comptes individuels que pour les comptes consolidés), dans le cadre de la stratégie de convergence des règles françaises avec les solutions internationales retenues par l'IASB. La première partie récapitule les nouvelles règles, notamment par référence au règlement 2002-10 du Comité de la

réglementation comptable (CRC) du 12 décembre 2002. La deuxième partie présente quelques exemples schématiques permettant d'illustrer ces règles et de commenter quelques difficultés d'application. En appendice est reproduit un arbre de décision synthétisant les solutions comptables applicables.

Résumé de l'article

Le Comité de la réglementation comptable (CRC) vient d'adopter le règlement relatif aux nouvelles définitions des amortissements et des provisions pour dépréciation. Cette étude récapitule l'incidence des nouveaux traitements à retenir pour les immobilisations s'analysant en composants et pour les dépenses de grosses réparations et de grandes révisions. Applicables au 1^{er} janvier 2005 au plus tard, ces nouvelles dispositions peuvent s'appliquer par anticipation dès les clôtures 2002, étant à noter d'importantes mesures (commentées à partir d'un exemple) de transition pour les exercices 2002 d'une part, et 2003-2004 d'autre part.

Abstract

The French Accountancy Regulation Committee (CRC) has just adopted a ruling concerning new definitions for depreciation allowance and provision for contingency. The following study sums up the consequences of new accounting treatments set aside for both fixed assets when analysed on a single-component basis and expenditure on large-scale repairs and revisions. Although these new conditions will come into force on the 1st of January 2005 at the latest, they may be applied as of the 2002 year-end. Thanks to a commented example, special mention is made of important transitional measures both for the 2002 period and for those in 2003-2004.

I. LES NOUVELLES RÈGLES

Le décret du 29 novembre 1983

Art. 8 : l'amortissement « consiste à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan d'amortissement (...). L'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une provision pour dépréciation (...). Les risques et charges, nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions ».

REFLEXION

Le PCG (version 1999)

- En matière d'amortissements :

Version 1999 (a)	Version 2005 (b)
<p>Article 322-2, 6^e alinéa :</p> <p>« lorsque les effets sont irréversibles, la dépréciation est constatée comme une perte ou comme un amortissement s'il s'agit d'une immobilisation dont le potentiel des services attendus s'amointrit avec le temps, l'usage, le changement des techniques ou toute autre cause ».</p>	<p>Article 322-1 :</p> <p>« 1. Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable.</p> <p>L'utilisation par une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif » (...)</p>

(a) Version issue du règlement CRC 99-03 du 29 avril 1999, homologué par arrêté ministériel le 22 juin 1999.

(b) Version issue du règlement CRC 2002-10 du 12 décembre 2002 (arrêté ministériel à paraître), qui s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 (avec possibilité d'application anticipée dès les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002).

- En matière de grosses réparations :

Version 2002 (c)	Version 2005 (d)
<p>Article 212-3 du PCG :</p> <p>« une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise ».</p> <p>Existence du compte 1572 : "Provisions pour grosses réparations".</p> <p>Avis 2000-01 du 20 avril 2000 du CNC sur les passifs :</p> <p>« Les programmes pluriannuels de grosses réparations peuvent être analysés en deux catégories :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou 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. <p>Dans le 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 ».</p>	<p>Article 322-3 du PCG :</p> <p>« Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.</p> <p>Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. • 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 : <ul style="list-style-type: none"> - il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'actif iront à l'entreprise ; - le coût pour l'entreprise des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable. <p>La méthode de comptabilisation par composants des grosses réparations ou des grandes révisions exclut la constatation de provisions pour grosses réparations ou grandes révisions ».</p>

(c) Version issue du règlement CRC 2000-06 du 17 décembre 2000, homologué par arrêté ministériel le 17 janvier 2001, applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002 (avec possibilité d'application anticipée dès les exercices ouverts depuis le du 1^{er} janvier 2000).

(d) Version issue du règlement CRC 2002-10 du 12 décembre 2002 (arrêté ministériel à paraître), qui s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 (avec possibilité d'application anticipée dès les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002).

Remarque importante :

Dans un communiqué du 25 juillet 2002, le CNC avait précisé que le règlement CRC 2000-06 « rend obligatoire la constitution de provisions pour grosses réparations. Ce type de provisions n'est pas reconnu par les normes IAS, car la charge correspondante est déjà

prise en compte par la méthode de la comptabilisation des actifs par composants. Pour éviter aux sociétés cotées établissant et publiant des comptes consolidés d'avoir à constater pour la première fois, au titre de l'exercice ouvert au 1^{er} janvier 2002, des provisions pour grosses réparations qu'elles devraient reprendre le 1^{er} janvier 2002 ou 2007 selon le cas, date d'application des normes IAS, le Conseil va proposer au Comité de la réglementation comptable de reconsidérer cette obligation qui n'aurait qu'un caractère temporaire. "

Le règlement CRC 2002-10 du 12 décembre 2002 fixe en tant que disposition transitoire (art. 15.2 ayant fait l'objet d'un communiqué du CNC le 13 décembre 2002) jusqu'à l'application des nouvelles dispositions au 1^{er} janvier 2005 (au plus tard) que : « s'agissant :

- 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 ;
- 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. "

Les normes comptables IAS

- Norme IAS 16 : immobilisations corporelles

§ 12 : « Dans certains cas, il est approprié de répartir le coût total d'un actif entre ses différents éléments constitutifs et de comptabiliser chaque élément séparément. Tel est le cas lorsque les différentes composantes d'un actif ont des durées d'utilisation différentes ou qu'elles procurent des avantages à l'entreprise selon un rythme différent nécessitant l'utilisation de taux et de mode d'amortissement différents (...) ».

- Norme IAS 37 : provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

Annexe C, exemple 11 : entretien et réparations

▲ Exemple 11A : Coûts de remise à neuf – Aucune disposition législative

Un four à revêtement intérieur doit être remplacé tous les cinq ans pour des raisons techniques. A la date de clôture, le revêtement est utilisé depuis trois ans.

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation – Il n'existe aucune obligation actuelle

Conclusion – Aucune provision n'est comptabilisée (...)

Le coût de remplacement du revêtement intérieur n'est pas comptabilisé car, à la date de clôture, il n'existe aucune obligation de remplacer le revêtement indépendamment des opérations futures de l'entreprise – même l'intention d'encourir la dépense dépend de la décision de l'entreprise de continuer à utiliser le four ou de remplacer son revêtement intérieur. Au lieu de comptabiliser une provision, l'amortissement du revêtement intérieur doit prendre en compte l'effet de sa consommation, i.e. en amortissant celui-ci sur cinq ans. Les coûts de changement du revêtement encourus ultérieurement sont comptabilisés en tant qu'actif et la consommation de chaque nouveau revêtement est traduite par un amortissement sur les cinq années suivantes.

▲ Exemple 11B : Coûts de remise à neuf – Disposition législative

Une compagnie aérienne est tenue, de par la loi, de procéder à la révision de ses appareils tous les trois ans.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Il n'existe aucune obligation actuelle

Conclusion – Aucune provision n'est comptabilisée (...)

Les coûts de révision des appareils ne sont pas comptabilisés en tant que provision pour les mêmes raisons que le coût de remplacement du revêtement intérieur n'est pas comptabilisé en tant que provision dans l'exemple 11A. Même une disposition d'ordre légal relative à la révision ne donne aux coûts de révision la nature d'un passif, car il n'existe aucune obligation de révision des appareils indépendamment des opérations futures de l'entreprise – l'entreprise pourrait éviter cette dépense future par ses actions futures, par exemple en vendant l'appareil. Au lieu de comptabiliser une provision, l'amortissement de l'appareil prend en compte l'effet futur des coûts d'entretien, i.e. un montant équivalent aux coûts d'entretien attendus est amorti sur trois ans.

II. QUELQUES EXEMPLES SCHÉMATIQUES

Exemple n° 1

Enoncé

La société A a acquis un matériel d'une valeur de 100 K€ le 1^{er} janvier 2005. On sait que :

- sa durée d'utilisation est globalement de dix ans (la valeur résiduelle au terme de cette utilisation étant nulle) ;
- un composant α , d'une valeur initiale de 20 K€, doit être remplacé tous les deux ans ;
- une grande révision technique est obligatoire tous les cinq ans sur le composant β , d'une valeur initiale de 50 K€.



REFLEXION

Traitement comptable

Les dispositions relatives à un plan d'amortissement propre à chacun des composants s'appliquent en vertu du règlement CRC 2002-10. Le suivi peut être schématiquement présenté comme suit (l'exercice social correspondant à l'année civile) :

a) Composant α

	21(1) Matériels	281(1) Amortissements	681 - Dotations
Valeur d'entrée	20		
Dotations - exercice 2005 (20/2)		10	10
- exercice 2006 (20/2)		10	10
Remplacement au 1 ^{er} /01/2007			
- mise au rebut de l'ancien élément	20	20	
- acquisition du nouvel élément	24		
Dotations - exercice 2007 (24/2)		12	12
- exercice 2008 (24/2)		12	12
- Etc. sur les périodes suivantes.			

b) Composant β

Deux traitements sont possibles : soit un amortissement spécifique du composant concerné sur la durée spécifique de 5 ans (traitement 1, correspondant à la solution IAS), soit un amortissement sur la durée générale de 10 ans avec la constatation d'une provision pour grande révision (traitement 2).

Traitement 1 :

	21(2) Matériels	281(2) Amortissements	681 - Dotations
Valeur d'entrée	50		
Dotations - exercice 2005 (50/5)		10	10
- exercice 2006 (50/5)		10	10
- exercice 2007 (50/5)		10	10
- exercice 2008 (50/5)		10	10
- exercice 2009 (50/5)		10	10
Grande révision au 1 ^{er} /01/2010			
- sortie de l'actif révisé	50	50	
- mise en œuvre de la grande révision	60		
Dotations - exercice 2010 (60/5)			12
Etc. sur les périodes suivantes			12

Traitement 2 :

	21(2) Matériels	281(2) Amortissements	157 Provisions	68/78 Dotations et reprises
Valeur d'entrée	50			
Dotations - exercices 2005 à 2009				
- amortissements (50/10)		5 x 5		5 x 5
- provisions (50/5)			10 x 5	10 x 5
Grande révision en 2010				
- reprise			50	50
- mise en œuvre : charge (pour 60)				
Dotations : exercices 2010 à 2014				
- amortissements		5 x 5		5 x 5
- provision (60/5)			12 x 5	12 x 5

c) Autres éléments

Le calcul des amortissements s'opère dans les conditions de droit commun ; à défaut d'estimation fiable de la valeur résiduelle, on retient la valeur brute totale de 30 K € comme base brute amortissable sur 10 ans, soit une dotation de 3 par an.

28

c) Synthèse

L'analyse synthétique de la charge totale est la suivante :

Exercice	Possibilité 1	Possibilité 2
2005	23	28
2006	23	28
2007	25	30
2008	25	30
2009	25	30
2010	27	32-50
2011	27	32
2012	27	32
2013	27	32
2014	27	32
Total	256	256

Exemple n° 2

• **Enoncé**

Il s'agit du même matériel (et des mêmes modalités techniques) que dans l'exemple n° 1, mais acquis le 1^{er} janvier 2002 par la société B. Les dispositions transitoires prévues par l'article 15.2 du règlement CRC sus-visé sont donc applicables.

• **Traitement comptable pour 2002**

Trois solutions sont possibles :

a) *Maintien des "solutions antérieures"*

Si la société B ne constatait pas de provisions pour grosses réparations (ou pour grandes révisions), il est possible de ne pas constater (au 31/12/2002 uniquement) de provisions au titre des composants α et β . En revanche, si elle constatait de telles provisions, il convient de maintenir les pratiques antérieures et de constater les provisions au regard des évaluations retenues jusqu'alors. Soit, par exemple, un montant total de provisions pour grosses réparations de :

- composant α : $20 \times 1/2 = 10$
- composant β : $50 \times 1/5 = 10$
- soit un total de : 20

Remarque importante : l'article 15.2 du règlement interdit aux entreprises qui provisionnaient antérieurement ces dépenses de reprendre les provisions pour grosses réparations dotées au cours d'exercices antérieurs, au motif qu'il n'y aurait pas d'obligation de les constater, à titre transitoire, à la clôture de l'exercice 2002

b) *Application anticipée du nouveau dispositif*

Dans cette solution, on retient les mêmes traitements que ceux présentés dans l'exemple n° 1 par application de l'ensemble des nouvelles dispositions.

c) *Application anticipée des mesures transitoires prévues pour 2003-2004*

Il s'agit, pour le matériel visé, de provisionner les dépenses visées (pour 20 K€) ? ou d'appliquer la méthode de comptabilisation des actifs par composants.

• **Traitement comptable pour 2003 et 2004**

Trois solutions sont possibles, en liaison avec la solution retenue pour 2002 :

a) *Application anticipée du nouveau dispositif*

Dans l'hypothèse où celle-ci n'a pas été décidée en 2002, il est possible de décider une application de l'ensemble des dispositions du nouveau règlement en 2003 ou 2004.

Par exemple, en cas d'option en 2003 et dans l'hypothèse où la société B n'aurait comptabilisé qu'une charge d'amortissement de 10 K€ au 31/12/2002, l'impact au 1^{er} janvier 2003 (avant incidence de l'impôt) se présente comme suit :

Hypothèse du traitement 1 sur le composant α		Hypothèse du traitement 2 sur le composant α		
11. Report à nouveau	281. Amortissements	11. Report à nouveau	281. Amortissements	157. Provision
13	10	18	8	10



REFLEXION

b) Constitution de provision pour grosses réparations

La provision doit être égale aux montants suivants :

Désignation	au 1 ^{er} janvier 2003	au 31 décembre 2003	au 31 décembre 2004
Composant α	$20 \times 1/2 = 10$	$20 \times 1/2 = 10$	$24 \times 1/2 = 12$
Composant β	$50 \times 1/5 = 10$	$50 \times 1/5 = 10$	$50 \times 1/5 = 10$
Total	<u>20</u>	<u>20</u>	<u>22</u>

Ainsi, dans l'hypothèse où aucune option particulière n'aurait été pratiquée en 2002, le suivi comptable (avant incidence de l'impôt) se présente comme suit :

	11. Report à nouveau	281. Amortissements	157. Provisions	681. Dotations / Reprises
<u>2003</u>				
ouverture		10		
modification	20		20	
dotations :				
- amortissements		10		10
- provisions			20	20
<u>2004</u>				
reprise (a)			20	20
dotations :				
- amortissements		10		10
- provisions			12	12

(a) Le remplacement du composant α , pour 24, est comptabilisé, dans ce cadre, en charges

c) Calcul de l'amortissement par composants

Le montant des amortissements doit être égal aux montants suivants :

Désignation	au 1 ^{er} janvier 2003	au 31 décembre 2003	au 31 décembre 2004
Composant α	$20 \times 1/2 = 10$	$20 \times 1/2 = 10$	$24 \times 1/2 = 12$
Composant β	$50 \times 1/5 = 10$	$50 \times 1/5 = 10$	$50 \times 1/5 = 10$
Autres	$30 \times 1/10 = 3$	$30 \times 1/10 = 3$	$30 \times 1/10 = 3$
Total	<u>23</u>	<u>23</u>	<u>25</u>

Dans l'hypothèse où la dotation enregistrée au 31/12/2002 aurait été limitée à 10 K€, le suivi comptable (avant incidence de l'impôt) se présente comme suit :

	21. Matériel	11. Report à nouveau	281. Amortissements	681. Dotations
<u>2003</u>				
ouverture	100		10	
modification		13	13	
dotations			23	23
<u>2004</u>				
acquisition du nouveau composant (b)	24		20	
dotations			25	25

(b) Le remplacement du nouveau composant α , pour 24, est comptabilisé au compte d'actif, en contrepartie de la mise au rebut de l'ancien élément de 20 (totalement amorti)

• Traitement comptable à partir de 2005

Les nouvelles dispositions du règlement 2002-10 doivent s'appliquer dans leur intégralité. Par rapport aux analyses précédentes, il convient de procéder à un reclassement, à l'ouverture de l'exercice 2005, du montant des amortissements afin d'obtenir le montant suivant :

- au titre du composant α : $24 \times 1/2 =$	12
- au titre du composant β : $50 \times 3/10 =$	15
- au titre des autres composants : $30 \times 3/10 =$	<u>9</u>
- total	<u>36</u>

La provision pour grande révision doit être ramenée à un montant maximal de $10 \times 3 = 30$.

Quant à la valeur de l'actif, il convient d'intégrer le complément de valeur de 4 issu du remplacement du composant α en 2004. L'impact au titre de l'exercice 2005 (avant incidence de l'impôt) se présente comme suit :

	21. Matériel	281. Amortissements	157. Provisions	681. Dotations
- ouverture	100	30	32	
- réimputations	4	6	2	
- dotations		20	10	30

En synthèse et par comparaison avec le traitement de droit commun applicable à compter du 1^{er} janvier 2005 (voir possibilité 2 de l'exemple n° 1), on a :

Exercice	charges en droit commun	charges constatées	
		en compte de résultat	par imputation au report à nouveau
2002	28	10	
2003	28	30	20
2004	30	26	
2005	30	30	
	116	96	20

III. QUELQUES DIFFICULTÉS D'APPLICATION

En pratique, de nombreuses questions d'application se posent, notamment :

- le traitement fiscal qui sera réservé aux nouvelles règles du calcul des amortissements par composants (il apparaît que l'administration fiscale pourrait admettre ce calcul, sous réserve de conditions restant à préciser) ;
- le suivi à adopter en cas d'écart significatif entre la décomposition réalisée et la réalité de la mise en œuvre des grosses réparations / révisions ;
- l'évaluation à retenir pour les grosses réparations / révisions prévues à des échéances lointaines ;
- les modalités (et conséquences) de la prise en compte de la valeur résiduelle dans le calcul de la base amortissable ;
- etc.

Il ne fait pas de doute que ce thème fera l'objet d'études ultérieures pour préciser et compléter ces premiers commentaires.

En conclusion, on peut utilement rappeler que la convergence des dispositions du PCG français avec les solutions internationales peut entraîner des modifications importantes des systèmes d'information. Il n'est cependant pas évident que les nouvelles définitions aient des impacts significatifs nets en capitaux propres : il appartient aux entreprises, avec leurs conseils, de préparer les nouvelles modalités d'obtention des informations comptables. Les exemples de l'analyse des actifs immobilisés par composants et de la prise en compte de la valeur résiduelle dans le calcul des dotations aux amortissements constituent des illustrations concrètes des changements qu'il importe de préparer au plus vite.

Eric DELESALLE

Bibliographie

Avis du CNC et règlements du CRC : à consulter sur le site internet : www.minefi.gouv.fr

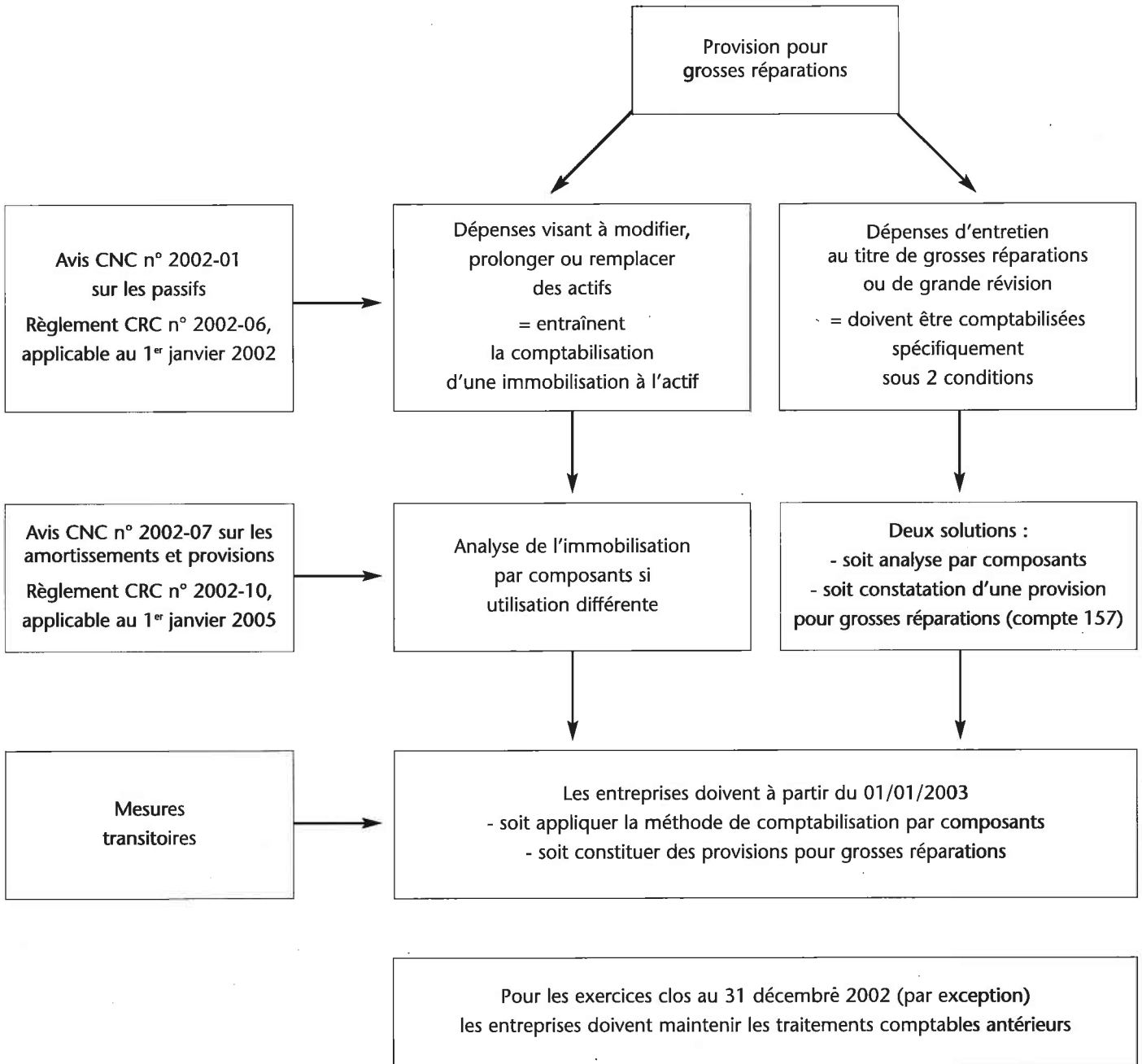
Analyse de l'exposé-sondage du CNC de mars 2002 : voir article dans *RFC* n° 344, mai 2002, pp. 38-41

Note technique sur l'analyse par composant : voir rubrique dans la *RFC* n° 349, novembre 2002, pp. 6-7

Analyse de l'avis 2002-07 du CNC du 27 juin 2002 : voir article et texte intégral dans la *RFC* n° 347, septembre 2002, pp. 26-29 et 46-50



APPENDICE



12