

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 du CRC 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 – Détermination des composants

[1.1 - Règles applicables](#)

[1.2 - Identification des composants](#)

2 – Traitement des réhabilitations

[2.1 - Traitement à la date de première application au 1er janvier 2005 des réhabilitations réalisées antérieurement à cette date et comptabilisées à l'actif](#)

[2.2 - Traitement des réhabilitations futures \(lots globaux de travaux\)](#)

3 - Travaux autres que les réhabilitations

4 – Mode d'amortissement

5 – Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

6 - Première application de la méthode par composants

[6.1 - Méthode de reconstitution du coût historique amorti \(impact en capitaux propres\)](#)

[6.2 - Méthode de réallocation des valeurs comptables nettes \(pas d'impact en capitaux propres\)](#)

[6.3 - Reclassement en capitaux propres de la provision pour grosses réparations](#)

7 – Cas particuliers

7.1 - Traitement des subventions

7.2 - Immeubles exploités dans le cadre d'une convention

8 – Date d'application

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 23 juin 2004 approuve l'avis portant sur les 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).

Remarques préliminaires

Suite à l'application des dispositions reprises dans différentes instructions comptables qui avaient donné lieu à plusieurs avis de conformité (cf §1 de la note de présentation), les organismes de logement social appliquaient des règles particulières en matière d'amortissement (durée et mode) et de détermination des provisions pour grosses réparations (nature et méthode forfaitaire).

La suppression par le règlement n° 2000-06 du CRC sur les passifs, des provisions pour grosses réparations visant les dépenses de première catégorie qui ont pour objet de remplacer tout ou partie des actifs, conduit à l'adoption de l'approche par composants pour comptabiliser les remplacements, définie par le règlement n° 2002-10 du CRC. De plus, ce dernier règlement définit de nouvelles règles de calcul des amortissements.

Par ailleurs, le champ d'application des provisions pour gros entretien pour les dépenses de la seconde catégorie qui font l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien doit être précisé. La méthode forfaitaire ne peut plus être maintenue.

L'application de ces nouvelles règles résultant des deux règlements susvisés, conduit les organismes de logement social à appliquer les règles et principes de droit commun. Ceci étant, en raison des particularités propres à ce secteur réglementé, certains critères ont été privilégiés pour identifier les composants, et des points spécifiques ont été traités, comme les programmes de travaux de réhabilitation, les subventions, les conventions.

1 – Détermination des composants

1.1 - Règles applicables

- **Article 322-3 du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général modifié par le règlement n° 2002-10 du CRC**

" 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.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

- *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. [1^{ère} catégorie]*
- *Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien 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 gros entretien 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 : [2^{ème} catégorie]*
- *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.*

La méthode de comptabilisation par composant de gros entretien ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou grandes révisions. "

1.2 - Identification des composants

Pour les immeubles de logement social, la nature et le nombre de composants ont été analysés sur la base des critères suivants :

- durée de vie des différents éléments des constructions ressortant d'études réalisées par le CSTB ⁽¹⁾ 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.

(1) Centre scientifique et technique du bâtiment

L'application de ces critères conduit à retenir un nombre minimum de composants correspondant aux éléments les plus fréquemment renouvelés pour les immeubles comptabilisés à l'actif, lors de la première application au 1^{er} janvier 2005 et, aux opérations nouvelles mises en service après cette date.

Selon l'état et la situation des immeubles, le nombre minimum de composants répondant aux conditions de comptabilisation peut varier.

Les immeubles existant à la date de première application mais également les opérations nouvelles peuvent être décomposées soit selon le coût réel historique sur la base des marchés

des travaux, soit en appliquant au coût global, les pourcentages de ventilation des catégories de composants indicatifs, établis par le CSTB.

Les modalités d'application concernant la décomposition initiale des immeubles appartenant aux organismes de logement social en composants, leur durée d'utilisation et les pourcentages de ventilation sont mentionnés dans la note de présentation (§2-1 et annexe A).

2 – Traitement des réhabilitations

2.1 - Traitement à la date de première application au 1^{er} janvier 2005 des réhabilitations réalisées antérieurement à cette date et comptabilisées à l'actif

- Si les travaux de réhabilitation effectués, avant le 1^{er} janvier 2005, correspondent au renouvellement d'un ou plusieurs composants identifiés lors de la première application, les montants de ces réhabilitations sont substitués aux composants identifiés (sortie de la valeur nette comptable du composant remplacé) et amortis sur la durée applicable au composant auquel elles se rattachent.
- Si les travaux de réhabilitation effectués antérieurement ne peuvent pas être rattachés à des composants pré identifiés, ils sont maintenus " distinctement " à l'actif et amortis sur la durée restant à courir. A l'expiration de la durée d'utilisation, la valeur nette comptable de la réhabilitation est sortie.

2.2 - Traitement des réhabilitations futures (lots globaux de travaux)

A l'exception des travaux d'addition ou d'amélioration qui ont pour objet de modifier ou de prolonger la durée de vie et qui viennent en augmentation du coût de la structure et des composants de l'immeuble, les autres travaux de réhabilitation effectués postérieurement à la première application des nouvelles règles ou à la date d'acquisition sont analysés de la manière suivante.

- Les coûts encourus correspondant au remplacement d'un composant sont comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charge.
- S'il apparaît que les travaux engagés conduisent à des remplacements d'éléments qui n'avaient pas été identifiés à l'origine, et si les conditions de comptabilisation (de ce nouvel élément d'actif) sont réunies, un nouveau composant est créé. La constatation de ces nouveaux composants, a pour corollaire la sortie d'un pourcentage correspondant de la valeur nette comptable de la structure " remplacée " selon les principes définis au §3 ci-après.
- Dans les autres cas, les dépenses sont comptabilisées en charge.

3 - Travaux autres que les réhabilitations

- Si des travaux autres que les réhabilitations conduisent au remplacement d'un composant identifié à l'origine ou lors de la première application, ils sont comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé. La valeur nette comptable du composant remplacé est sortie et comptabilisée en charge.
- Si les travaux autres que les réhabilitations conduisent au remplacement d'un composant non identifié, il convient de comptabiliser le nouveau composant comme l'acquisition d'un actif séparé et de constater la valeur nette comptable de l'actif

remplacé en charge. Celle-ci est calculée, soit sur la base des factures d'origine, soit en fonction des pourcentages déterminés pour le coût d'entrée (§1-2 et annexe A de la note de présentation), soit en retenant la valeur à neuf du nouveau composant corrigée du taux d'inflation depuis la date d'investissement d'origine ou de l'indice du coût de la construction.

4 – Mode d'amortissement

L'article 322-1.3 du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général modifié par le règlement n° 2002-10 du CRC prévoit :

" L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.

Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. "

En application des dispositions précitées, l'amortissement progressif utilisé par certains organismes de logement locatif social ne peut plus être utilisé, car il ne correspond pas au rythme de consommation des avantages économiques.

Les organismes doivent donc, à compter de l'application de la méthode de comptabilisation par composants, utiliser le mode d'amortissement linéaire.

5 – Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Conformément aux dispositions de l'article 322-3 du règlement n° 99-03, les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions qui ont 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 peuvent être comptabilisées :

- soit selon l'approche par composants, (comptabilisation en tant que composant du coût initial et amortissement de manière spécifique de ces dépenses, §1-2 de l'annexe 2 de l'avis n°2003-E du Comité d'urgence),
- soit sous forme de provisions pour gros entretien ou grandes révisions.

Le Comité d'urgence dans son avis n° 2003-E du 9 juillet 2003 a considéré (§4-2) :

" La comptabilisation de provision pour grosses réparations concernant les dépenses relevant de la seconde 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. "

Les organismes de logement social ont donc le choix pour comptabiliser leurs dépenses d'entretien entre les deux méthodes. Pour les organismes de logement social qui optent pour

la méthode de comptabilisation des dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien sous forme de provisions pour gros entretien, celles-ci ne peuvent plus être constituées de manière forfaitaire mais doivent être déterminées sur la base des coûts des programmes pluriannuels.

Les dépenses qui ne font pas l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien en application de lois, règlements, ou pratiques de l'organisme, sont comptabilisées en charge au fur et à mesure de leur réalisation. Tel est le cas généralement des contrats d'entretien.

6 - Première application de la méthode par composants

La première application de la comptabilisation par composants peut être réalisée selon les deux méthodes prévues par l'avis du Comité d'urgence n° 2003-E du 9 juillet 2003 :

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

6.1 - Méthode de reconstitution du coût historique amorti (impact en capitaux propres)

Selon les dispositions du §3.1 de l'avis du Comité d'urgence n° 2003-E:

" 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). "

Cette méthode rétrospective a pour conséquence un impact au niveau des capitaux propres pour les excédents ou insuffisances d'amortissements constatés pour chaque composant. Les amortissements des biens entièrement amortis peuvent être retraités.

Pour les modalités pratiques de mise en œuvre, il convient de se reporter à l'avis du Comité d'urgence précité, joint en annexe E de la note de présentation, et notamment aux dispositions du § 3-1.

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

Selon les dispositions du §3-2 de l'avis du Comité d'urgence n° 2003-E :

" 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 valeur nette comptable doit être en principe égale à zéro. "

Cette méthode rétrospective au niveau de la reconstitution des composants, est prospective quant au calcul des amortissements, et n'a pas d'impact sur les capitaux propres.

Pour les modalités d'application pratique, il convient de se reporter au § 3-2 de l'annexe E et à l'exemple repris à l'annexe C de la note de présentation.

6.3 - Reclassement en capitaux propres de la provision pour grosses réparations

Il est rappelé que la constatation de provisions pour grosses réparations pour les dépenses de remplacement ne sera plus autorisée à compter du 1^{er} janvier 2005. Celles-ci sont reprises par capitaux propres à la date de la première application. Seul le montant correspondant aux provisions pour gros entretien, inclus dans les provisions antérieurement constituées et déterminé selon les dispositions du § 5 est maintenu à ce titre.

7 – Cas particuliers

7.1 - Traitement des subventions

Les subventions reçues par les organismes pour financer la construction des immeubles représentent habituellement 5 à 10% du prix de revient de l'immeuble. Ces subventions sont reprises au même rythme que les amortissements.

Les immeubles faisant désormais l'objet d'une décomposition par composants, les subventions sont ventilées proportionnellement entre les différents composants, sauf si elles ne sont pas significatives. Si leur montant n'est pas significatif ou si la ventilation n'est pas possible, les subventions sont amorties et reprises au même rythme que l'amortissement du composant structure. Si elles sont liées à des opérations de réhabilitation, elles sont amorties et reprises au rythme de l'amortissement des composants de réhabilitation. (cf exemple en annexe D de la note de présentation)

7.2 - Immeubles exploités dans le cadre d'une convention

Dans certains organismes, les immeubles sont construits et exploités dans le cadre de conventions conclues avec des collectivités ou organismes publics ou privés.

- **Travaux non réalisés à la date d'échéance**

Ces immeubles sont régis par une convention prévoyant que la provision pour gros entretien matérialisant l'obligation d'investissement de l'organisme est reversée à la collectivité ou au co contractant pour le solde non utilisé au terme de la convention. Les modalités de comptabilisation des engagements vis à vis de la collectivité, quant aux obligations d'investissement, sont modifiées suite à la suppression des provisions pour grosses réparations qui avaient pour objet de remplacer tout ou partie des actifs.

L'engagement quant aux travaux à réaliser est constaté en hors bilan. Si les travaux ne sont pas réalisés selon l'échéancier prévu ou à prévoir, l'obligation existe et une provision (au sens de l'article 212-1 du règlement n° 99-03) est constatée.

Celle-ci correspond, au terme de la convention, aux montants des travaux non réalisés et à reverser le cas échéant au co contractant.

- **Garanties d'exploitation**

Les conventions avec les collectivités locales peuvent prévoir la mise en jeu d'une garantie d'exploitation sur la durée de la convention au profit des organismes. Dans ces circonstances, la convention prévoit les modalités de calcul du résultat couvert par la garantie. L'introduction de l'approche par composants conduit à dégager annuellement des résultats nets positifs ou négatifs, alors même que le risque d'exploitation est pris en charge par la collectivité, et que globalement sur la durée de la convention, la somme des résultats est nulle.

Le résultat annuel du programme est neutralisé dans les comptes de la société par la comptabilisation soit en compte 468 " Produits à recevoir " soit en compte 487 " Produits constatés d'avance ", selon le cas.

8 – Date d'application

Le présent avis, qui ne fait que préciser les modalités d'application des règlements n° 2000-06 et 2002-10 du CRC au regard de la comptabilisation des composants et des provisions pour gros entretien, sans créer de règles nouvelles, s'applique à la date et selon les dispositions prévues à l'article 15 du règlement n° 2002-10 du CRC modifié par le règlement n° 2003-07 à savoir " *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* ".
