

Composant d'une immobilisation

Définition

Comptable – 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 (PCG art. 311-2).

Selon la norme IAS 16, chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amorti séparément (IAS 16, § 43).

Fiscal – Comme du point de vue comptable, sont regardés comme des composants les éléments principaux d'une immobilisation corporelle (CGI, ann. II, art. 15 bis I) :

- ayant une durée réelle d'utilisation différente de celle de cette immobilisation ;
- devant être remplacés au cours de la durée réelle d'utilisation de cette immobilisation.

Quand doit-on ventiler une immobilisation par composants ?

UNE DURÉE OU UN RYTHME D'UTILISATION DIFFÉRENT

Il résulte de la rédaction de l'article 311-2 du Plan comptable qu'un composant est un élément d'une immobilisation qui a une utilisation différente, ou procure des avantages économiques selon un rythme différent, de celui de l'immobilisation dans son ensemble.

Ces caractéristiques nécessitent l'utilisation soit d'un taux, soit d'un mode d'amortissement propres (ne correspondant pas à celui retenu, d'un point de vue général, pour l'immobilisation).

Ainsi, peuvent avoir des durées d'utilisation différentes, un immeuble et sa toiture ou ses ascenseurs, un avion et ses moteurs ou ses sièges, un four et son revêtement intérieur.

Remarque – Pour les ensembles immobiliers dont le prix d'acquisition est global, la ventilation entre le terrain et la construction est une ventilation entre deux actifs distincts, et non la détermination d'un composant.

En pratique, plus la durée d'utilisation dans l'entreprise d'une immobilisation donnée est longue, plus il sera nécessaire de faire apparaître des composants.

EXEMPLE

Une entreprise acquiert des locaux neufs pour lesquels elle prévoit une durée d'utilisation longue de 40 ans. Il est probable que cette durée d'utilisation longue fasse apparaître des composants tels que toiture, chaufferie, ascenseurs qui devront être renouvelés sur une durée plus courte que 40 ans. En revanche, si elle prévoit une durée d'utilisation de son actif sur 20 ans (avec, au besoin, l'apparition d'une valeur nette comptable à l'issue des 20 ans), il est possible qu'aucun composant ayant une durée d'utilisation plus rapide ne soit mis en évidence.

Selon la norme IAS 16, une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Une immobilisation corporelle peut avoir une durée d'utilité et un mode d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'une autre partie significative de la même immobilisation. Ces parties peuvent être regroupées pour déterminer la dotation aux amortissements.

CARACTÈRE SIGNIFICATIF DU COMPOSANT

Le composant identifié doit cependant être significatif et doit conserver ce caractère au moment du remplacement ou de la décomptabilisation (sortie de la valeur nette) (CNC, Comité d'urgence, avis 03-E du 9 juillet 2003).

Pour l'administration fiscale, les trois critères suivants permettent de distinguer le composant significatif (BO 4 A-13-05, § 42).

- 1) La valeur d'acquisition du composant : il est admis que les composants ayant une valeur unitaire inférieure à 500 € ne soient pas identifiés.
- 2) La valeur relative du composant par rapport à l'ensemble de l'immobilisation. À cet égard, les seuils en deçà desquels il sera admis fiscalement de ne pas faire apparaître de composant sont :
 - 15 % du prix de revient de l'immobilisation dans son ensemble sur les biens meubles ;
 - 1 % du prix de revient de l'immobilisation dans son ensemble pour les biens immeubles.
- 3) L'importance du composant eu égard à l'activité de l'entreprise.

L'administration précise, en outre, que les composants identifiés du point de vue comptable ne seront pas remis en cause sur le plan fiscal, sauf cas manifestement abusif. À l'inverse,

lorsqu'un composant n'a pas été identifié comptablement, il en ira de même du point de vue fiscal dans les situations où le composant n'est pas significatif.

Quant au niveau de décomposition au sein d'une même entreprise d'immobilisations de même nature, il doit être identique, sauf justification par l'entreprise de conditions particulières, par exemple d'emploi ou d'usure des biens. En outre, le niveau de décomposition retenu pour l'établissement des comptes sociaux devrait être identique à celui adopté pour les comptes consolidés (BO 4 A-13-05, § 36).

DEUX CATÉGORIES DE COMPOSANTS

Les éléments destinés à être remplacés – Il s'agit des éléments principaux d'une immobilisation corporelle devant faire l'objet de remplacement pendant la durée d'utilisation prévue pour l'immobilisation. Pour cette catégorie, la comptabilisation à l'origine comme un composant distinct sera une obligation pour les exercices ouverts à compter de 2005.

EXEMPLE

Précisons, pour illustrer ce principe, qu'un avis du CNC relatif à la comptabilisation par composants des immeubles détenus par les organismes de logement social (CNC, avis 04-11) a prévu une décomposition minimale de ceux-ci en cinq composants. Les durées d'utilisation les plus fréquentes sont indiquées entre parenthèses, avec une marge de plus ou moins 20 %, sachant que des durées d'utilisation différentes peuvent être retenues dès lors qu'il s'agit de durées réelles et justifiées. La décomposition minimale ainsi retenue est la suivante :

- structure et ouvrages assimilés (amortissement sur 50 ans) ;
- menuiseries extérieures (amortissement sur 25 ans) ;
- chauffage collectif ou individuel (amortissement respectifs sur 25 et 15 ans) ;
- étanchéité (amortissement sur 15 ans) ;
- ravalement avec amélioration (amortissement sur 15 ans).

En outre, trois composants supplémentaires peuvent être retenus selon la situation et l'état de l'immeuble (ils sont alors déduits du composant structure et ouvrages assimilés) :

- électricité (amortissement sur 25 ans) ;
- plomberie/sanitaire (pour les éléments d'une durée de vie inférieure à 50 ans) (amortissement sur 25 ans) ;
- ascenseurs (amortissement sur 15 ans).

Les dépenses de gros entretien

► *Le Plan comptable* prévoit un traitement identique pour 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.

Toutefois, et contrairement aux dépenses de remplacement, les entreprises peuvent opter pour un traitement alternatif consistant à doter une provision pour gros entretien ou grandes révisions ; cette option est maintenue pour les exercices ouverts à compter de 2005.

⇒ *Gros entretien et grandes révisions**.

► *Du point de vue fiscal*, les composants de « seconde catégorie » ne sont pas repris dans la définition fiscale des composants. La quote-part ainsi identifiée du point de vue comptable sera traitée, du point de vue fiscal, comme la structure de l'immobilisation (BO 4 A-13-05, § 42).

Méthodologie de détermination des composants

Le Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité a précisé une méthodologie de détermination des composants qui pourra être mise en œuvre par l'entreprise (CNC, Comité d'urgence, avis 03-E du 9 juillet 2003).

Il convient d'identifier les éléments principaux d'immobilisations corporelles :

- devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers ;
- ayant des durées d'utilisation différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent.

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

Par ailleurs, l'apparition de composants dépendant de l'utilisation de l'immobilisation dans l'entreprise, il n'est, bien entendu, pas possible de préciser des durées types d'utilisation par secteur d'activité.

UNE PREMIÈRE ÉTAPE TECHNIQUE

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

UNE DEUXIÈME ÉTAPE COMPTABLE

Les données techniques doivent être rapprochées des règles de comptabilisation des actifs. Les propositions techniques confrontées aux données historiques de remplacement ou, le cas échéant,

Composant d'une immobilisation

de constatation de provisions pour grosses réparations seront, le plus souvent, revues pour arrêter un nombre plus réduit de composants. Il conviendra, à cet égard, de prendre notamment en compte le caractère significatif de la décomposition mise en évidence.

Modalités pratiques de mise en œuvre

VENTILATION DU COÛT D'ENTRÉE

Ventilation faite à l'origine – C'est lors de l'entrée de l'immobilisation dans l'entreprise (ou lors du passage aux nouvelles règles) qu'il y a lieu de déterminer s'il convient ou non de faire apparaître un ou plusieurs composants justifiant l'application d'une durée ou d'un rythme d'amortissement différents de ceux de l'ensemble de l'immobilisation. Cette procédure n'est pas limitée aux biens acquis neufs. Elle est également applicable aux biens acquis d'occasion (cas le plus fréquent pour les bâtiments).

Les éléments qui, alors qu'ils étaient identifiables, ne seraient pas comptabilisés sous forme de composants à l'origine lors de l'acquisition ou de la première application de ces règles seront obligatoirement comptabilisés en charges lors de leur renouvellement, sauf si les conditions de comptabilisation d'un nouveau composant sont remplies. Notons à cet égard que la norme IAS 16 révisée contient une disposition similaire : elle précise que la valeur comptable de l'élément remplacé est sortie, que cet élément ait été identifié à l'origine comme un composant ou non.

Décomposition limitée au montant du coût d'entrée – Qu'il s'agisse d'un composant résultant d'un élément qui doit être remplacé ou d'un gros entretien prévu, la comptabilisation d'un composant s'effectue au sein du coût initial de l'immobilisation (et non au-delà). En conséquence, la décomposition d'une immobilisation en plusieurs composants distincts ne change pas le coût global de cette immobilisation.

En revanche, lors du renouvellement d'un composant pour un montant différent de celui d'origine, la valeur brute globale de l'immobilisation s'en trouvera modifiée.

PLUSIEURS PLANS D'AMORTISSEMENT POUR UNE MÊME IMMOBILISATION

Comptabilité – La décomposition d'une immobilisation en plusieurs composants a pour conséquence

la nécessité d'établir un plan d'amortissement séparé pour chaque composant.

EXEMPLE

Soit un bâtiment acquis neuf début 2007 pour 100. La durée d'utilisation prévue de ce bâtiment est de 40 ans, mais avec un renouvellement de la toiture au bout de 20 ans. L'estimation du composant toiture est de 20.

• Pour les années 2007 à 2026, l'amortissement annuel de ce bâtiment sera calculé ainsi.

Amortissement du composant structure (80/40)	2
Amortissement du composant toiture (20/20)	1
Amortissement annuel	3

• En 2027, la toiture, totalement amortie, est remplacée. Le coût des travaux s'élève à 30 et la durée prévue d'utilisation est toujours de 20 ans. Le montant des travaux est comptabilisé en immobilisation et, pour les années 2027 à 2046, l'amortissement annuel s'établit ainsi :

Amortissement du composant structure (80/40)	2
Amortissement du composant toiture (30/20)	1,5
Amortissement annuel	3,5

Pour une même immobilisation, les plans d'amortissement vont différer en raison de la durée d'utilisation, mais peuvent également différer en fonction du mode d'amortissement retenu pour les différents composants de celle-ci. Ainsi, il peut être adopté un mode d'amortissement pour un composant différent de celui appliqué à la structure.

⇒ *Amortissement des actifs**, Plan d'amortissement*.

Fiscalité

► **Composant.** En l'absence d'usage identifié pour les éléments constitutifs de composants, la durée d'amortissement retenue sur le plan fiscal pour ces éléments doit correspondre à la durée d'utilisation du bien apprécié individuellement. Dans la plupart des cas, cette durée sera donc la même que celle retenue en comptabilité. En pratique, pour les composants identifiés à l'origine, la durée d'amortissement du composant sera égale à la durée restant à courir jusqu'à son remplacement (BO 4 A-13-05, § 111).

Les cas de non-correspondance de la durée fiscale et de la durée comptable sont :

- existence d'usages identifiés (amortissement calculé sur la durée d'usage),
- composant d'origine dont la durée d'utilisation est plus longue que la durée d'usage de la structure. Dans cette hypothèse, le composant peut être amorti sur la durée d'usage de la structure.

Dans ces deux cas, un amortissement dérogatoire sera constitué pour bénéficier de la déductibilité maximale.

Composant d'une immobilisation

⇒ Amortissement dérogatoire*

► **Structure.** Après décomposition, la structure ne peut être considérée comme identique à l'immobilisation prise dans son ensemble. Dans ces conditions, en l'absence d'usage pour les structures, il convient de se référer à la durée normale d'utilisation, soit la durée de vie de la structure. Cette durée devrait correspondre, dans la plupart des cas, à la durée d'amortissement comptable.

Toutefois, par dérogation à cette règle d'adéquation des durées comptable et fiscale d'amortissement pour les composants, l'administration admet que les entreprises puissent amortir les structures sur la durée d'usage fiscale applicable à l'immobilisation dans son ensemble (BO 4 A-13-05, § 117).

Toutefois, cette dérogation ne s'applique pas aux immeubles de placement.

Notion d'immeuble de placement – Il s'agit des biens inscrits à l'actif immobilisé, mais non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. Il peut s'agir de terrains, bureaux, biens immobiliers industriels, etc., utilisés par l'entreprise pour en retirer les loyers ou valoriser son capital.

Ne sont pas concernés les biens donnés en location ou mis à disposition à titre principal à des entreprises liées. Les liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

a) lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

b) lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre dans les conditions définies au a), sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

L'administration a, à cet égard, admis que les liens de dépendance sont réputés exister lorsque deux entreprises sont placées sous le contrôle d'une même personne physique dans les mêmes conditions. Cette disposition vise, notamment, le cas très fréquent où une personne physique détient majoritairement une SCI abritant les immeubles et une société commerciale ou industrielle louant lesdits immeubles à la SCI (BO 4 E-1-07 § 21).

Quant au caractère principal de l'occupation de l'immeuble par des entreprises liées, il s'apprécie par référence à la proportion des superficies louées aux entreprises liées par rapport à la superficie totale de l'immeuble : les immeubles occupés à plus de 50 % par des entreprises liées à l'entreprise bailleuse ne sont pas considérés comme des immeubles de placement (BO 4 A-13-05, §§ 119 et 120).

RENOUVELLEMENT DU COMPOSANT

Composant identifié à l'origine – Les coûts de renouvellement du composant sont enregistrés à l'actif et amortis en fonction de son utilisation. La valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges (PCG art. 321-14).

EXEMPLE

Soit une immobilisation de 100 acquise début 2005 et amortie linéairement sur 10 ans dans laquelle est identifié un composant A pour 20 dont la durée d'utilité prévue est de 5 ans. Ce composant est comptabilisé séparément et amorti sur 5 ans.

Fin 2008, soit 4 ans après l'acquisition, le composant A est remplacé pour un coût de 30. La durée d'utilisation prévue pour ce composant A est de 6 ans.

Plan d'amortissement après renouvellement du composant

Années	Base amortissable		Amortissement	
	Structure	Composant A	Structure	Composant B
2005	80	20	8	4
2006	80	20	8	4
2007	80	20	8	4
2008	80	20	8	4 (1)
2009	80	30	8	5
2010	80	30	8	5
2011	80	30	8	5
2012	80	30	8	5
2013	80	30	8	5
2014	80	30	8	5
			80	46

(1) La valeur nette comptable du composant A, soit 4, est enregistrée en charges au compte de résultat.

Écriture de remplacement du composant A

675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	4	
21(.)	Immobilisation – Composant A		4
21(.)	Immobilisation – Composant A	30	
5(.)	Trésorerie		30

Composant non identifié à l'origine – Un composant séparé qui n'a pas été identifié à l'origine doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation d'une immobilisation sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grande révision si aucune provision pour gros entretien ou grande révision n'a été constatée.

Selon l'administration fiscale, les remplacements d'éléments significatifs indispensables au fonctionnement doivent être immobilisés dès lors qu'à la date de ce remplacement l'immobilisation ne peut plus être utilisée en l'absence de ce remplacement (BO 4 A-13-05, § 38). Bien qu'un composant n'ait pas été identifié à l'origine, ces dépenses doivent être traitées comme des composants.

Comptabilité

Dans ces conditions, l'inscription à l'actif des dépenses de remplacement a pour contrepartie la sortie en charges de la valeur nette comptable de l'élément remplacé. Toutefois, à titre de simplification, il est admis du point de vue fiscal, pour les entreprises qui ne dépassent pas les seuils de l'annexe simplifiée des personnes morales, que la valeur brute de l'élément remplacé soit égale au coût de remplacement (BO 4 A-13-05, § 38)

COMPTES À UTILISER

Les textes ne précisent pas s'il convient de classer les composants selon leur nature propre ou simplement créer des subdivisions du compte d'immobilisation permettant de suivre de façon séparée chacun des composants identifiés.

À notre avis, les composants étant simplement la ventilation de la valeur d'origine, il convient de conserver cette unité d'origine et de comptabiliser les composants dans des subdivisions spécifiques du compte d'immobilisation concerné. Cette façon de procéder permettra de conserver un suivi correspondant à l'unité physique de l'immobilisation, ce qui facilitera notamment les opérations comptables liées à la cession.

Base amortissable du composant remplacé – La base amortissable du composant renouvelé est égale à son coût d'entrée diminué, lorsqu'il s'agit du dernier remplacement du composant :

- le cas échéant, d'une quote-part de valeur résiduelle s'il est prévu de céder l'immobilisation dans son ensemble avant la fin de sa durée de vie (sous condition de significativité) et si une valeur résiduelle a déjà été prise en compte dans la base amortissable de la structure ;
- si la durée d'utilisation du composant (durée d'utilisation de l'immobilisation dans son ensemble) est significativement inférieure à la durée de vie du composant (qui pourra alors être cédé indépendamment ou réutilisé sur une autre structure).

Durée d'amortissement

► *Le composant n'aura plus à être renouvelé.* Comptablement, le composant sera amorti sur sa durée d'utilisation avec l'immobilisation concernée, c'est-à-dire sur la valeur résiduelle d'utilisation de la structure (qui peut être inférieure à la durée d'origine retenue entre deux remplacements).

Fiscalement, s'il n'existe pas de durée d'usage pour ce type de composant, le nouveau composant est, de même, amorti sur la durée normale d'utilisation plafonnée, le cas échéant, à la durée réelle d'utilisation résiduelle de la structure (BO précité § 113).

► *Cas où le composant renouvelé devra être à nouveau remplacé.* Comptablement, la durée retenue pour le plan d'amortissement du composant est égale à sa durée d'utilisation jusqu'au prochain remplacement (prévu avant la fin d'amortissement de la structure). Le cas échéant, elle pourrait être différente de la première durée d'amortissement retenue pour le plan d'amortissement du composant remplacé (conditions d'utilisation différentes ou composant ayant évolué techniquement).

Fiscalement, il en est de même : si le composant doit être à nouveau remplacé (que ce soit avant la fin de la période d'amortissement fiscal de la structure ou après), il sera amorti sur la durée normale d'utilisation du composant d'origine (soit, en principe, la durée retenue comptablement pour le composant d'origine), sauf changements dans les conditions d'utilisation (BO précité, § 113).

Passage aux nouvelles règles

⇒ *Actifs (Passage aux nouvelles règles)*.*

Comptabilité

Définition – La comptabilité comme système d'organisation de l'information financière permet :

- de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;
- de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés.

Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :

- le respect de principes ;
- une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;
- la mise en œuvre de méthodes et de procédures ;
- l'utilisation d'une terminologie commune.

Réforme de la normalisation comptable –

Pour répondre aux besoins de transparence et de lisibilité de l'information financière, il était nécessaire de moderniser le processus d'élaboration des règles comptables. Il est désormais nécessaire de distinguer le processus de normalisation comptable française de celui relatif à l'introduction des normes IAS en Europe.