

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
NOTE DE PRÉSENTATION - AVIS N° 2005-H DU 6 DÉCEMBRE 2005
DU COMITÉ D'URGENCE

**Relative à la comptabilisation des coûts de démantèlement,
d'enlèvement et de remise en état de site
dans les comptes individuels**

Sommaire

1 - Champ d'application

Obligation de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site
Conditions de comptabilisation d'une provision

2 – Évaluation

2.1 - Détermination des taux d'actualisation

(i) - Définition du taux - Références

(ii) - Obligation de réappréciation annuelle des taux

2.2 - Changements d'estimation de la provision et effet sur le coût d'acquisition de
l'immobilisation concernée

2.3 – Amortissements

3 – Prise en compte des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site par un tiers

3.1 – Prise en compte des coûts par une entreprise « tiers »

3.2 - Prise en compte des coûts par un fonds de gestion dédié ou par une assurance

4. – Présentation au bilan, au compte de résultat et informations en annexe

5. – Mesures transitoires – Première application

5.1 – Mesures transitoires relatives à l'actualisation

5.2 – Mesures de 1ère application

Annexe I - Cas n°1 - Exemple d'actualisation d'un coût

Annexe 2 - Dépollution et démantèlement - dégradation immédiate

Suite à la publication du règlement n° 2004-06 du CRC, relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, la Direction de la législation fiscale a interrogé le CNC sur différents points relatifs aux modalités d'application du dit règlement. Les questions traitées par le groupe « Actifs » ont donné lieu à l'avis n° 2005-D du 1er juin 2005 du Comité d'urgence *afférent aux modalités d'application des règlements n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.*

La question relative aux modalités de comptabilisation des coûts de démantèlement, enlèvement et remise en état de site a été confiée à un sous-groupe de travail, qui a élaboré le présent projet d'avis.

Contexte

La question de la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site a été traitée par le règlement n° 2000-06 du CRC.

Dans l'avis n° 2000-01 du 20 avril 2000, préalable au règlement susvisé (§ 5.9), le CNC édictait la règle selon laquelle, en cas de dégradation immédiate, « *dès la réalisation de l'installation, l'obligation existe et la sortie de ressources est inéluctable. Un passif doit donc être constaté en contrepartie d'une charge dès la réalisation de l'installation ; le cas échéant, un actif est constaté pour ce montant conformément aux règles de comptabilisation des actifs* ».

La recommandation n° 2003-r02 du 21 octobre 2003 du CNC, faisant suite à la recommandation européenne du 30 mai 2001, relative à la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises, réaffirmait ce principe ainsi que la comptabilisation de l'actif de contrepartie.

Le règlement n° 2004-06 du CRC, relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs confirme que le coût d'acquisition d'une immobilisation comprend les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située.

L'IASB a par ailleurs, approuvé deux interprétations de l'IFRIC relatives à ce sujet :

- IFRIC 1 portant sur les « Variations des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état des sites et similaires » (publié au JOUE le 31.12.2004),
- IFRIC 5 portant sur les « Droits et intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au remboursement des coûts de démantèlement et de remise en état de site.

Les différents sujets traités dans le projet d'avis, sont les suivants :

- les références des textes applicables ;
- le champ d'application des coûts concernés ;
- l'évaluation :
 - évaluation initiale,
 - actualisation,
 - changements d'estimation,
 - évaluation postérieure.
- la prise en compte totale ou partielle des coûts par des tiers ;
- la présentation au bilan, au compte de résultat et l'information en annexe ;
- les dispositions transitoires et les mesures de première application.

1 - Champ d'application

Obligation de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site

Les textes comptables applicables sont rappelés au § 1 du projet d'avis et le champ d'application au § 2.

Les éléments du coût d'acquisition ou de production d'une immobilisation corporelle représentatifs des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site (dénommés actifs ou coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site dans l'avis) représentant la contrepartie des provisions constituées en vertu des règles existantes sur les passifs, dès lors que ces provisions sont destinées à couvrir des obligations de dégradation immédiate ; il peut s'agir par exemple des opérations suivantes, sans que cette liste soit exhaustive :

- Le démantèlement touche les grandes installations de type centrale nucléaire, plate-forme pétrolière et plus généralement toutes les constructions qui entraînent une dégradation immédiate ;
- L'enlèvement concerne l'enlèvement des éléments démantelés et des déchets pollués ou non ;
- La remise en état de site vise à redonner au site son aspect initial ou un aspect naturel, sur un sol dépollué ou décontaminé selon le cas.

Selon les situations, l'expression « démantèlement » peut recouvrir également les opérations de décontamination du terrain et d'enlèvement ainsi que la remise en état du site qui peuvent être réalisées de manière échelonnée dans le temps ou non.

La distinction dégradation immédiate ou dégradation progressive est essentielle, et requiert une analyse au cas par cas des obligations concernées.

- La comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site à l'actif en contrepartie de la constatation de la provision au passif n'est requise qu'en cas de dégradation immédiate (§2.1).
- En cas de dégradation progressive, constatée au fur et à mesure de l'exploitation, un passif doit être constaté à hauteur du montant des travaux de remise en état correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de la période. Dans ce cas, il n'y a pas lieu de comptabiliser une contrepartie à l'actif immobilisé (par exemple remise en état de carrières ...).

Pour les opérations de démantèlement des centrales nucléaires, plates-formes pétrolières, la dégradation immédiate issue de la réglementation est claire. Dans d'autres situations, ce sera une question de fait qu'il conviendra d'analyser au cas par cas.

Dans certaines situations, les obligations, qui incombent à une entreprise, peuvent inclure, pour une même installation industrielle, une composante dégradation immédiate et une composante dégradation progressive.

Conditions de comptabilisation d'une provision

Conformément aux dispositions de l'article 312-1, la comptabilisation d'une provision pour démantèlement, enlèvement ou remise en état de site suppose la réunion des trois conditions suivantes :

- existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la clôture ;
- sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes et sans contrepartie au moins équivalente attendue ;
- possibilité d'estimation avec une fiabilité suffisante.

La provision doit être évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation.

Les estimations peuvent s'avérer difficiles quand les obligations de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état de site portent sur des actifs dont la durée de vie ne peut être déterminée comme pour un terrain par exemple ou dont l'utilisation future n'est pas connue (terrain laissé en l'état ou susceptible de devenir un terrain à bâtir, par exemple).

(cf. vœu in fine)

2 – Évaluation

Les modalités d'évaluation initiale de l'actif de démantèlement sont traitées au § 3 du projet d'avis.

Le principe de l'actualisation a déjà été évoqué dans les textes suivants du CNC et du CRC :

- l'avis n° 2002-B du 9 janvier 2002 du Comité d'urgence relatif au traitement comptable applicable à la redevance due par chaque titulaire d'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de troisième génération :
« La différence entre la valeur actuelle inscrite au bilan, et le total des paiements engagés pour chacun des exercices, sera comptabilisée en charges financières sur la base du taux ».
- la recommandation n° 2003-R.01 du 1^{er} avril 2003 du CNC, relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires (les provisions pour engagements de retraite ne sont pas déductibles fiscalement),
- le règlement n° 2002-03 du CRC relatif au traitement comptable du risque de crédit dans les entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière.

Le règlement n° 2000-06 sur les passifs, à la différence d'IAS 37, ne rend pas obligatoire l'actualisation mais ne l'interdit pas.

Selon les dispositions de la norme IAS 37 relative aux passifs (§ 45), *« lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation ».*

S'agissant d'obligations à long terme, la prise en compte de l'actualisation pour évaluer les provisions concernées permettrait de mieux rendre compte à la date d'arrêté des comptes de la valeur actuelle de l'obligation de sortie de ressources, y compris dans les comptes individuels.

La prise en compte de l'actualisation pour évaluer la provision au bilan conduit à prendre en compte une charge de désactualisation en sus de l'amortissement.

Cette méthode d'évaluation permettrait d'aboutir à une convergence de traitement entre les comptes individuels et les comptes consolidés établis selon les normes internationales.

Cette proposition n'est contraire à aucune disposition de niveau supérieur. Le principe du nominalisme n'est pas défini en tant que tel. L'article L. 123-18 du code de commerce fait référence au seul coût d'acquisition, i.e. au coût historique pour l'acquisition des biens à titre onéreux.

Des entreprises pratiquent déjà l'actualisation dans les comptes individuels. Certains membres du groupe de travail sont favorables à l'actualisation, dans la mesure où il n'y a pas d'arguments comptables opposables à l'application de ce principe. D'autres souhaitent que l'actualisation reste optionnelle, au moins jusqu'à ce que l'Administration fiscale ait fait connaître les mesures d'étalement de l'écart résultant de la première application et les modalités de détermination du taux.

Cf. Exemples :

Annexe I : Cas n°1 : Exemple d'actualisation d'un coût

2.1 - Détermination des taux d'actualisation

(i) - Définition du taux - Références

Selon le § 47 d'IAS 37,

« Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Le taux d'actualisation ne doit pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées ».

A la date de première comptabilisation, la durée de référence du taux est celle correspondant à la date à laquelle les décaissements auront lieu, c'est à dire celle qui sépare la date de construction ou de mise en service de l'actif de son démantèlement.

Ainsi, pour une installation dont le démantèlement est prévu au cours de la période 2050-2060, la durée de référence sera de 45-55 ans à compter de 2005. La prise en compte de cette durée particulièrement longue pose difficulté dans la mesure où il n'y a pas sur le marché d'instruments financiers avec de telles maturités. Il peut toutefois être cité à titre d'exemple, les obligations à échéances les plus longues que sont les OAT à 30 ans. L'Agence française du Trésor a même émis récemment des OAT à 50 ans (cf. OAT 4% à échéance au 25 avril 2055).

(ii) - Obligation de réappréciation annuelle des taux

Selon les dispositions d'IAS 37 §47, *« Les taux d'actualisation devant refléter les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps et des risques spécifiques à ce passif »*, il est nécessaire de procéder à un examen périodique des taux utilisés.

Ces variations peuvent avoir des conséquences importantes sur l'évaluation de la provision et, par symétrie, sur le montant de l'actif de contrepartie (voir ci-dessous), ainsi qu'en termes de charge d'amortissement et d'actualisation (si la provision a été actualisée).

Le groupe, ainsi que la section des entreprises, proposent de retenir ces mêmes dispositions dans les principes comptables français, dès lors que serait retenue l'option pour l'actualisation, pour avoir le même traitement dans les comptes individuels et dans les consolidés établis selon les normes internationales. **Toutefois, aucune décision n'a encore été arrêtée à ce sujet. Tout comme pour les mesures transitoires, les discussions se poursuivent, au sein du groupe « Actualisation » et avec la DLF, sur la définition du taux.**

Certains proposent de maintenir le taux fixé à l'origine sans le modifier en cours d'utilisation de la provision et de l'installation. C'est la méthode pratiquée dans la norme américaine FAS 143.

D'autres estiment qu'il conviendrait de retenir le taux fixé à l'origine, qui ne serait susceptible d'être modifié qu'en cas de changement significatif et durable (des taux sur le marché).

2.2 - Changements d'estimation de la provision et effet sur le coût d'acquisition de l'immobilisation concernée

Les changements d'estimation de la provision pour démantèlement, enlèvement et remise en état peuvent résulter de divers facteurs :

- des variations de l'échéancier (si la provision est évaluée sur une base actualisée) ou,
- des variations du montant estimé de ressources nécessaires pour éteindre l'obligation à la date de décaissement (y compris les effets d'un changement d'estimation de l'augmentation des prix si la provision est évaluée sur une base actualisée) ou,
- d'une variation de taux d'actualisation (si la provision est évaluée sur une base actualisée).

L'avis propose de retenir un traitement comptable des changements d'estimation de la provision analogue à celui retenu selon les normes internationales (interprétation IFRIC 1), qui consiste à enregistrer la variation de provision par la contrepartie de l'actif immobilisé correspondant. Voir avis au § 3.4.

Les variations de la provision venant en déduction du coût de l'actif ne doivent pas excéder sa valeur comptable totale (immobilisation corporelle incluant les éléments de coûts représentatifs de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état).

Cette situation est évoquée comme risquant d'intervenir plus fréquemment dans les dernières années de la période d'utilisation des biens.

Ce phénomène est réversible car les facteurs ayant provoqué la réduction du passif peuvent s'inverser, et avoir pour effet inverse d'augmenter le coût de l'immobilisation corporelle concernée.

Selon IFRIC 1, la reprise de provision s'impute sur l'élément du coût d'acquisition représentatif du coût de démantèlement puis sur l'actif sous-jacent ; en effet, le coût de démantèlement n'est pas un composant à part entière mais bien un élément du coût. La valeur nette comptable de l'actif ainsi diminuée constitue la nouvelle valeur amortissable.

En application du principe de nominalisme (cf. dispositions du code de commerce et du règlement n° 99-03), il n'est pas possible de modifier la valeur brute de l'actif sous-jacent. En conséquence, l'imputation de la reprise de la provision pour démantèlement sur l'actif sous-jacent ne peut se comptabiliser autrement que par une provision pour dépréciation au sens de l'article 322-1 du règlement n° 99-03, provision pour dépréciation dont l'Administration n'admet pas la déduction fiscale. Ainsi fiscalement, la reprise de la provision pour démantèlement est immédiatement taxable ; la dépréciation de l'actif immobilisé, pour la part

qui excède le coût du démantèlement, n'est quant à elle pas déductible immédiatement mais seulement au fur et à mesure des amortissements ultérieurs. La charge d'amortissement déductible est de ce fait supérieure à l'amortissement comptable.

Cette distorsion a un effet fiscal se traduisant pour les entreprises par une sortie de ressources immédiate.

2.3 – Amortissements

Les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site, devant conformément aux textes précités faire l'objet d'un plan d'amortissement propre, en mode linéaire, sur la durée de vie de l'exploitation par rapport à l'immobilisation sous-jacente, ils ne peuvent pas bénéficier du régime de l'installation complexe spécialisée, tel que prévu par le § 1.3 de l'avis n° 2005 D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence.

3 – Prise en compte des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site par un tiers

3.1 – Prise en compte des coûts par une entreprise « tiers »

Les conditions de prise en charge des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site par un tiers, et de comptabilisation de la créance correspondante, sont précisées au paragraphe 4 du projet d'avis (cf. exemple en annexe II, fichier joint).

3.2 - Prise en compte des coûts par un fonds de gestion dédié ou par une assurance

IFRIC 5 définit et précise les conditions de comptabilisation des contributions et des remboursements des fonds dédiés.

L'objet des fonds dédiés au démantèlement et à la remise en état de site, est de séparer (cantonner) les actifs destinés à financer pour partie ou en totalité les coûts de démantèlement. Les fonds peuvent être constitués par un seul ou plusieurs contributeurs.

Le droit d'accès de l'entreprise « contributrice » aux actifs du fonds est limité. Elle ne peut pas bénéficier de la distribution du surplus éventuel constaté après remboursement du coût de démantèlement.

L'entreprise contributrice doit comptabiliser l'intégralité de son obligation au passif et comptabiliser séparément sa participation dans le fonds.

L'entreprise contributrice doit comptabiliser le droit de recevoir le remboursement du fonds évalué au plus bas :

- du montant de l'obligation de démantèlement comptabilisée ;
- et de la part de l'entreprise contributrice de la juste valeur des actifs nets du fonds attribuable à ses membres.

Les variations de la valeur comptable du droit à recevoir un remboursement, autres que les contributions versées au fonds et les paiements en provenance du fonds, doivent être comptabilisées en résultat de la période au cours de laquelle ces variations surviennent.

Le Comité a décidé que le sujet concernant les modalités de comptabilisation des coûts pris en charge par un fonds dédié ou par des structures de caution ou garantie qui pourraient être créées à cet effet, sera examiné ultérieurement.

4. – Présentation au bilan, au compte de résultat et informations en annexe

Cf. § 5 du projet d'avis.

5. – Mesures transitoires – Première application

5.1 – Mesures transitoires relatives à l'actualisation

En raison des conséquences fiscales résultant de la première application, les entreprises ont demandé à la Direction de la législation fiscale d'envisager des mesures d'étalement de l'écart imposable. Ces mesures ainsi que les modalités de détermination du taux d'actualisation sont en cours d'examen par le groupe « actualisation » avec la DLF.

Pour ces différents motifs, le Comité décide de reporter la date d'application obligatoire de l'actualisation.

5.2 – Mesures de 1^{ère} application

L'avis fait référence aux modalités de première application prévues par l'article 17 du règlement n° 2004-06.

- En cas d'application rétrospective, il est proposé de reprendre les modalités prévues par IFRS 1.
 - Dans un premier temps, pour le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005, ces dispositions seraient appliquées sans prendre en compte les dispositions relatives à l'actualisation, dans la mesure où l'actualisation n'est pas rendue obligatoire à cette date.
 - Dans un deuxième temps, les dispositions transitoires relatives à la mise en œuvre de l'actualisation devront être précisées, notamment en fonction de la position retenue en matière de détermination du taux d'actualisation (taux courant comme dans les normes internationales ou autre solution).
- L'application prospective telle que prévue par l'article 17 (« méthode dite de réallocation des valeurs comptables ») n'est pas applicable au cas d'espèce.

Vœu du groupe de travail et de la section :

Le groupe de travail et la section souhaitent que le CNC précise, dans le cadre d'un groupe de travail dédié, les conditions de comptabilisation d'un passif lorsque les obligations sont conditionnelles.

Annexe I - Cas n°1 - Exemple d'actualisation d'un coût

hypothèses		
MSI	31/12 de l'année	0
durée de vie	nombre d'années	10
démantèlement	31/12 de l'année	10
coût estimé du démantèlement		100

inflation	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%
actualisation	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
coût estimé du démantèlement (= en valeur 1/1 de l'année en question)	100	102.55	105.17	107.85	110.60	113.42	116.31	119.28	122.32	125.44	128.63	
NPV au 1/1/année 1 :	71.83											
provision :												
solde	71.83	76.14	80.71	85.55	90.68	96.12	101.89	108.00	114.48	121.35	128.63	
dotation de l'année		4.31	4.57	4.84	5.13	5.44	5.77	6.11	6.48	6.87	7.28	-56.81
actif corporel :												
net	71.83	64.65	57.46	50.28	43.10	35.91	28.73	21.55	14.37	7.18	0.00	
brut	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	
fonds d'amort. dotation de l'année		-7.18	-14.37	-21.55	-28.73	-35.91	-43.10	-50.28	-57.46	-64.65	-71.83	-71.83
effet brut P&L		-11.49	-11.75	-12.03	-12.32	-12.62	-12.95	-13.30	-13.66	-14.05	-14.46	-128.63