

Comptabilisation et amortissement par composants

Par Abderraouf YAICH

Sur le plan théorique, deux approches de comptabilisation initiale et, par voie de conséquence, d'amortissement et de comptabilisation des dépenses postérieures sont envisageables :

1) L'approche de comptabilisation d'un actif unique : qui considère l'immobilisation dans sa globalité (construction, matériel de transport etc...) sans tenir compte des différences de flux d'avantages futurs ou d'utilité de ses éléments. Cette approche entraîne :

(i) La prise en compte de l'actif immobilisé sans distinction entre ses composants ;

(ii) L'amortissement de l'ensemble de l'actif sur la base d'une durée d'utilité moyenne ;

(iii) La comptabilisation des dépenses de remplacement en charges avec ou sans constitution préalable de provision pour grosses réparations.

Le principal avantage de l'approche est la simplicité alors qu'on lui reproche de nombreux inconvénients, parmi lesquels :

(1) Elle ne permet pas de donner une image fidèle de la consommation des avantages et ne permet pas un rattachement des coûts aux avantages ;

(2) Elle rend plus arbitraire le traitement comptable des dépenses de remplacement des composants qui peuvent incarner un aspect amélioration sans que cet aspect ne puisse être traduit fidèlement en comptabilité ;

(3) Elle affaiblit le contrôle de l'évolution de l'état de l'actif immobilisé décomposable mais non décomposé

et prive d'une information utile sur le coût, les attributs physiques et les conséquences du mode de gestion de l'actif (qualité de la maintenance, entretien, etc...)

2) L'approche de la comptabilisation des actifs par composants : qui consiste à comptabiliser les différents éléments composant un actif séparément dès lors que chaque élément apporte un flux d'avantages futurs différents ou à une durée d'utilisation spécifique.

Cette approche entraîne :

(i) Chaque composant fait l'objet d'un plan d'amortissement propre ;

(ii) Le remplacement d'un composant en cours de vie de l'actif dans son ensemble entraîne une décomptabilisation du composant (sortie de la valeur brute du composant, de ses amortissements et constatation de sa valeur comptable nette éventuelle en pertes à la date du remplacement) et comptabilisation de remplacement à l'actif. Le remplacement d'un composant peut justifier la révision de la durée d'utilisation résiduelle de l'actif dans son ensemble et génère un plan d'amortissement du composant faisant l'objet de remplacement ;

(iii) Un actif décomposable peut avoir deux catégories de composants :

- les composants correspondants à un ou plusieurs éléments dits principaux et la structure qui correspond au reliquat du coût d'acquisition non décomposé de l'actif ;

- un composant spécifique à certaines immobilisations, pour lesquelles les dépenses d'entretien font l'objet de

programmes pluriannuels de maintenance, constitué par les dépenses de gros entretien et de grandes révisions périodiques dès lors que la périodicité est supérieure à une année.

Bien que la décomposition d'un actif soit plus exigeante en termes d'estimation de montant et de consommation des avantages et de comptabilisation initiale de l'actif que l'approche de l'actif unique, l'approche par composant présente de nombreux avantages au nombre desquels :

(1) La comptabilisation des composants fournit une meilleure information sur l'état de l'actif immobilisé, le remplacement de ses composants et leurs attributs physiques.

(2) Elle améliore les contrôles comptables des plans de gestion et de maintenance de l'actif ;

(3) Elle permet une meilleure estimation du coût d'amortissement, et par voie de conséquence, améliore la compétitivité de l'entreprise et permet un meilleur rattachement des charges aux produits ;

(4) La décomptabilisation des composants remplacés et la capitalisation des coûts de remplacement améliore l'image fidèle que donne la comptabilité de la valeur des actifs immobilisés ;

(5) La décomposition d'un actif améliore la précision des plans d'amortissement et leur révision future.

Section 1. Définition de la notion de composants

Après décomposition, une immobilisation corporelle est ventilée en composants et ce qu'on appelle par commodité «la structure». La structure correspondant à la partie non décomposée de l'immobilisation. Le Bulletin Officiel des Impôts de la Direction Générale des impôts française n° 213 du 30 décembre 2005 donne les exemples suivants de structures d'immobilisations :

- Pour les avoirs : la carlingue ;
- Pour les immeubles ; le gros œuvre ;
- Pour les véhicules routiers : le châssis et la coque des véhicules.

Constituent des composants, les éléments principaux d'une immobilisation corporelle qui satisfont cumulativement aux trois conditions suivantes :

(i) Ils doivent avoir une durée réelle d'utilisation différente de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ou bien procurer des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent justifiant un mode d'amortissement différent de celui de la structure ;

(ii) Ils doivent faire l'objet de remplacement au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation corporelle à laquelle ils se rattachent ;

(iii) Le montant du composant est significatif.

Section 2. Identification et détermination des composants

L'identification et la détermination des composants interviennent normalement à l'entrée de l'immobilisation.

Mais elles peuvent intervenir en cours d'utilisation de l'immobilisation et notamment à l'occasion du remplacement d'un composant ou dans certaines circonstances avant même tout remplacement.

La décomposition est propre à l'entreprise tout en s'appuyant sur les décompositions standards ou des analyses sectorielles.

Sous-section 1. Démarche de décomposition de l'immobilisation lors de sa prise en compte initiale à l'actif

La démarche consiste dans un premier temps à déterminer si l'immobilisation est décomposable ou s'il s'agit, au contraire, d'un actif unique dont les éléments constitutifs sont exploités de façon indissociable générant un plan d'amortissement global pour l'ensemble de ses éléments.

Certaines immobilisations sont réputées à priori décomposables telles que :

- Les immeubles ;
- Les hôtels ;
- Les véhicules de transport routier ;
- Les avions ;
- Les navires.

D'autres immobilisations tels les équipements industriels appellent une analyse technique.

La démarche de décomposition initiale suit trois étapes correspondant à la définition des différents éléments constitutifs de l'immobilisation corporelle :

Première étape : Identifier les éléments principaux qui sont susceptibles de constituer des composants à distinguer de la structure : cette étape comporte trois vérifications :

(1) Identifier les éléments principaux qui doivent faire l'objet de remplacement au cours de la durée d'utilisation de l'immobilisation qui constituent des composants pouvant être retenus.

(2) Vérifier pour chaque composant ainsi identifié que sa durée d'utilisation est différente de l'immobilisation dans son ensemble justifiant un plan d'amortissement d'une durée différente de celle de la structure de l'immobilisation ou bien procurer des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent justifiant un mode d'amortissement différent de celui de la structure.

(3) Ne retenir que les composants satisfaisant aux critères de significativité eu égard à l'activité de l'entreprise. La significativité est considérée pour chaque élément individuellement ou collectivement lorsque l'entreprise qui détient un grand nombre d'éléments, d'une catégorie donnée d'immobilisations, d'un montant global significatif considère nécessaire d'identifier un composant autonome pour ledit élément pour l'ensemble de la catégorie de l'immobilisation.

Exemple : Soit une entreprise de location de voitures qui possède une importante flotte de véhicules. Le coût individuel pour une voiture des pneus qui doivent faire l'objet d'un remplacement systématique tous les deux ans n'est pas significatif par rapport au coût individuel d'un véhicule, ce qui ne justifie pas la constitution d'un composant. En revanche, le montant des pneus à remplacer périodiquement compte tenu du nombre de voitures est important.

Le coût de remplacement des pneus devient ainsi significatif pour l'entreprise, ce qui amène à considérer que les pneus constituent un composant distinct pour l'ensemble des véhicules donnés en location.

Deuxième étape : Après avoir identifié, déterminé et évalué les composants de première catégorie, il convient d'examiner si l'immobilisation fait l'objet

d'un programme pluriannuel de gros entretien ou de grandes révisions. Si c'est le cas, il convient d'évaluer le composant «gros entretien et grandes révisions» sur la base de la juste valeur des coûts de gros entretien et de grandes révisions équivalents à la date de prise en compte de l'immobilisation corporelle.

Troisième étape : Après avoir identifié et déterminé les composants de première catégorie et éventuellement le composant «gros entretien et grandes révisions», il convient de déterminer le coût du composant «structure de l'immobilisation» par différence entre le coût global d'acquisition de l'immobilisation et le montant des différentes catégories de composants.

Sous-section 2. Décomposition en cours de vie de l'immobilisation

La décomposition en cours de vie de l'immobilisation peut intervenir de deux façons :

- lors du remplacement d'un élément principal qui est à l'occasion identifié et qualifié de composant ;
- lors de l'identification d'un composant avant son remplacement.

§ 1. Identification d'un composant lors de son remplacement

1. Un composant, non identifié lors de la prise en compte initiale, peut se révéler à l'occasion du remplacement ou du renouvellement portant sur un élément principal d'une immobilisation corporelle.

Si les conditions d'activation et d'identification d'un composant sont réunies, notamment quant au caractère de significativité de la dépense, il y a lieu de comptabiliser un actif séparé avec décomptabilisation et passation du solde du coût du composant correspondant reconstitué en charges à la date d'activation du nouveau composant.

2. Si un composant «gros entretien et grandes révisions» non identifié lors de la prise en compte initiale est identifié en cours de vie de l'immobilisation, il doit être constaté en comptabilité comme un composant distinct.

A défaut de pouvoir estimer le montant de ce composant à la date de prise en compte initiale de l'immobilisation, il est possible d'utiliser la valeur actualisée (déflatée) du coût estimé à la date de constatation des «gros

entretien et grandes révisions» selon la formule de déflation suivante :

$$\frac{\text{Coût actuel à la date de remplacement}}{(1 + t)^n}$$

t = taux d'inflation

Lors de l'activation des dépenses de gros entretien et grandes révisions, il convient de décomptabiliser le composant correspondant remplacé et de comptabiliser sa valeur comptable nette en charges.

§ 2. Identification d'un composant en cours de vie de l'immobilisation

Avant tout remplacement, certaines circonstances peuvent amener une entreprise à identifier un composant en cours de vie d'une immobilisation avant tout remplacement.

Parmi les circonstances qui peuvent être révélatrices d'un composant à individualiser :

- Allongement significatif de la durée d'utilisation rendant probable le remplacement d'un composant en cours d'utilisation de l'immobilisation corporelle ;
- Modification de seuil de signification faisant entrer un composant dans le champ des éléments significatifs ;
- Augmentation importante de la quantité d'une immobilisation rendant un composant non significatif au niveau de l'unité significatif au niveau de l'ensemble de la catégorie de l'immobilisation ;
- Extension de l'identification d'un composant «gros entretien et grandes réparations» pour une immobilisation suite à des dépenses importantes de remplacement intervenus sur d'autres immobilisations similaires.

Lorsque l'entreprise identifie de tels composants, il s'agit d'un changement d'estimation que l'entreprise traduit en comptabilité par une prise en compte de manière prospective.

Dans des circonstances très particulières, l'entreprise peut être amenée à constater un composant à la suite d'un redressement traduisant une erreur comptable (telle que l'activation significative de dépenses de gros entretien passées en charges à tort). Dans ce cas, il s'agit d'une correction d'erreur qui doit être corrigée par

une prise en compte de ses effets nets d'impôt dans les capitaux propres.

Sous-section 3. Modèles de décomposition

La décomposition est normalement propre à l'entreprise (§ 1). Elle peut, toutefois, s'appuyer sur des modèles de décomposition types résultant d'analyses par nature d'immobilisation ou d'analyses sectorielles (§ 2).

§ 1. La décomposition doit tenir compte des spécificités de l'entreprise

C'est parce que les conditions et l'intensité de l'utilisation d'une immobilisation diffèrent d'une entreprise à une autre et que l'identification d'un composant dépend fortement de la durée et de l'intensité d'utilisation de l'immobilisation qui est fonction d'une logique propre à l'entreprise et peut différer pour la même immobilisation pour des raisons objectives d'une entreprise à une autre, que la décomposition spécifique d'une immobilisation donnée et différente d'une entreprise à une autre peut être justifiée, de sorte qu'il est logique qu'à un usage spécifique, correspond une logique de décomposition spécifique.

De même, à l'intérieur de la même entreprise, la décomposition d'une même immobilisation par nature pourrait être différente en fonction des utilisations spécifiques.

Ainsi par exemple, si un composant moteur est identifié dans une voiture de tourisme devant être remplacé tous les quatre ans, une société de location de véhicules de tourisme qui doit procéder à la vente des voitures données en location à la fin de la troisième année ne constate pas un composant distinct pour son parc de véhicules donnés en location. En revanche, les voitures mises à la disposition du personnel de direction qui seront détenues pour une période de 5 ans donneront lieu à la constatation d'un tel composant, si la condition de significativité est vérifiée.

§ 2. Modèles de décomposition-types

L'entreprise peut utiliser comme maquette de départ pour la décomposition d'une immobilisation donnée, les analyses et les décompositions-types disponibles ou retenues par les textes réglementaires.

(1) Décomposition des immeubles préconisée par le Conseil National de Comptabilité de France retenue par l'administration fiscale française :

- Structure et ouvrages assimilés ;
- Menuiseries extérieures ;
- Chauffage ;
- Etanchéité ;
- Ravalement avec amélioration ;
- Electricité ;
- Plomberie sanitaire ;
- Ascenseurs.

Une autre décomposition est proposée par la Fédération des sociétés immobilières et foncières française à laquelle l'administration fiscale française fait référence :

- Gros œuvres ;
- Façades, étanchéité ;
- Installations générales et techniques ;
- Agencements.

(2) Décomposition d'une route (Guide de comptabilisation et de présentation des immobilisations corporelles dans le secteur public - Canada) :

- Plate-forme ;
- Chaussée ;
- Bordures, caniveaux.

(3) Décomposition d'une centrale électrique (NCT 5) :

- Structure de la centrale ;
- Turbine ;
- Gros entretien et grandes révisions.

(4) Décomposition du matériel roulant (Guide de mise en place de la réforme des actifs dans le secteur du transport routier de marchandises) :

Sont identifiées éventuellement, avec vérification des conditions de durée de vie différente, de remplacement en cours d'utilisation du véhicule et de montant significatif, les composants suivants :

- Structure ;
- Moteur ;
- Boîte à vitesse ;
- Pont ;

- Pneumatiques ;
- Groupe hydraulique ;
- Sellettes d'attelage ;
- Chrono tachygraphe numérique ;
- Gros entretien et grandes révisions notamment pour les gros véhicules (remorques, semi-remorques, camions frigorifiques, etc...).

(5) Composants d'un auto-car :

- Carrosserie ;
- Moteur ;
- Sellerie ;
- Aménagement intérieur ;
- Pneumatiques.

Composants retenus par la réglementation fiscale tunisienne (décret n° 2008-492 du 25 février 2008) :

(1) Composants des constructions légères :

- Structure ;
- Dépenses de grosses réparations des constructions légères.

(2) Composants des ascenseurs, montes-charges et escaliers mécaniques :

- Structure ;
- Dépenses de grosses réparations des ascenseurs, montes-charges et escaliers mécaniques.

(3) Composants de constructions en dur :

- Structure ;
- Dépenses de grosses réparations des constructions en dur.

(4) Composantes des équipements de chauffage et frigorifiques :

- Structure ;
- Dépenses de grosses réparations des équipements de chauffage et frigorifiques.

(5) Composants des autoroutes, ponts et échangeurs :

- Structure ;
- Glissières de sécurité pour autoroutes ;
- Signalisations verticales pour autoroutes ;
- Dépenses des grosses réparations des autoroutes, des ponts et des échangeurs.

(6) Composants des pistes d'aéroports :

- Structure ;
- Pistes pour avions ;
- Dépenses de grosses réparations des pistes pour avions.

(7) Composants des ports :

- Structure ;
- Quais portuaires ;
- Dépenses de grosses réparations des constructions et des quais portuaires.

(8) Composants des voies ferrées :

- Voies ferrées ;
- Signalisation des voies ferrées ;
- Dépenses de grosses réparations des voies ferrées et des signalisations des voies ferrées.

(9) Composants des trains :

- Wagons et locomotives ;
- Wagons de transport de marchandises ;
- Wagons techniques pour le contrôle des voies ferrées ;
- Dépenses de grosses réparations des wagons et locomotives, des wagons de transport de marchandises et des wagons techniques pour le contrôle des voies ferrées.

(10) Composants des réseaux et canalisations :

- Structure ;
- Dépenses de grosses réparations des réseaux et canalisations.

(11) Composants des parkings non couverts :

- Structure ;
- Dépenses de grosses réparations des parkings non couverts.

(12) Composants des cours de tennis :

- Structure ;
- Dépenses de grosses réparations des cours de tennis.

(13) Composants des piscines :

- Structure ;
- Dépenses de grosses réparations des piscines.

(14) Composants des machines, matériels et équipements industriels :

- Structure ;
- Dépenses de grosses réparations des machines, matériels et équipements industriels.

(15) Composants des silos et bacs de stockage :

- Structure ;
- Dépenses de grosses réparations des silos et bacs de stockage.

(16) Composants des avions :

- Avions (structure) ;
- Dépenses de grosses réparations des avions ;
- Moteurs des avions ;
- Dépenses de grosses réparations des moteurs des avions.

(17) Composants des bateaux et navires :

- Bateaux et navires (structure) ;
- Dépenses de grosses réparations des bateaux et navires ;
- Moteurs des bateaux et navires ;
- Dépenses de grosses réparations des moteurs des bateaux et navires.

(18) Composants des moyens de transport terrestre des personnes ou de marchandises :

- Moyens de transport terrestre des personnes ou des marchandises (structure) ;
- Dépenses de grosses réparations des moyens de transport terrestre des personnes ou des marchandises.

(19) Composants des machines et matériels des travaux publics et de bâtiment (bulldozers, bétonnières, foreuse, camions dumper, pervibreux, treuil, polisseuse, compacteur...) :

- Structure des machines et matériels des travaux publics et de bâtiment ;
- Dépenses de grosses réparations des machines et matériels des travaux publics et de bâtiment.

(20) Composants des équipements de production d'électricité, de transport et de distribution d'électricité et du gaz :

- Equipements de production, de transport et de distribution de l'électricité ;

- Dépenses de grosses réparations des équipements de production, de transport et de distribution de l'électricité ;
- Equipements de transport et de distribution de gaz ;
- Dépenses de grosses réparations des équipements de transport et de distribution de gaz.

Section 3. Le composant «gros entretien et grandes révisions»

Le composant «gros entretien et grandes révisions» traduit, à la date de prise en compte initiale, le coût actuel du programme pluriannuel de maintenance majeure.

Les travaux couverts par ce composant peuvent aussi faire l'objet d'une liste de référence.

A titre d'exemple, le Conseil National de la Comptabilité de France, devenu «Autorités des Normes Comptables» énumère les dépenses de travaux du type «gros entretien» pour les immeubles de logement social comme suit :

- Entretien des couvertures et traitement des charpentes ;
- Entretien des descentes d'eaux usées et pluviales ;
- Peinture des façades, traitement, nettoyage (hors ravalement avec amélioration) ;
- Réparation des menuiseries ;
- Peinture des parties communes et menuiserie ;
- Remplacement des équipements intérieurs chez les locataires (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires) ;
- Entretien des aménagements extérieurs ;
- Entretien important des équipements, ascenseurs, chaudières, électricité...
- Curage des égouts ;
- Elagage.

Sous-section 1. Evaluation du montant du composant «gros entretien et grandes révisions»

§ 1. Evaluation lors de la prise en compte initiale de l'immobilisation

L'évaluation doit, normalement, se faire lors de la prise en compte initiale de l'immobilisation corporelle faisant

l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien et de révisions majeures.

L'évaluation du composant gros entretien et grandes révisions s'effectue à la date de prise en compte initiale de l'immobilisation sur la base d'une estimation du coût du programme pluriannuel comme s'il devait être effectué à la date d'entrée de l'immobilisation à l'actif.

Bien entendu, le coût de renouvellement de tout autre composant identifié et comptabilisé de façon distincte ne fait pas partie du coût estimé du composant gros entretien et grandes révisions de sorte que le composant gros entretien comprend les travaux de maintenance majeure pluriannuels liés uniquement à la structure c'est-à-dire autres que les coûts de renouvellement qui se rattachent à d'autres composants identifiés et comptabilisés de façon distincte.

Cas d'arrêt des activités pendant les travaux de maintenance majeure : Dans les cas d'arrêt d'activités pour la réalisation de gros entretien et des travaux de maintenance majeure, le coût du composant inclut tous les coûts directs attribuables aux travaux de gros entretien et de maintenance majeure engagés depuis la date d'arrêt de l'activité jusqu'à la date de remise en état de fonctionnement.

Sont, néanmoins, exclus de la possibilité d'activation dans le composant «gros entretien et grandes révisions» les coûts similaires à ceux non incorporables au coût d'origine de l'immobilisation concernée à savoir :

- Les coûts d'administration autres que les coûts d'une structure dédiée ;
- Les frais généraux ;
- Les frais de formation du personnel ;
- Les coûts de sous-activité quand l'immobilisation ne fonctionne pas ou fonctionne en dessous de sa capacité normale ;
- Les coûts de restructuration des activités de l'entreprise.

§ 2. Identification du composant en cours d'utilisation de l'immobilisation

Lorsque l'entreprise est amenée à réaliser des travaux de «gros entretien et de grandes révisions» en cours de vie de l'immobilisation sans qu'un composant correspondant n'ait été identifié et comptabilisé distinctement au préalable, elle procède :

(1) à l'identification et à l'extraction du composant «gros entretien et grandes révisions» du coût global ou de la structure de ladite immobilisation tel qu'il aurait dû l'être à la date de son entrée à l'actif,

(2) à la décomptabilisation du montant estimé dudit composant renouvelé en portant sa valeur comptable nette en charges,

(3) et à l'immobilisation des nouvelles dépenses de remplacement de gros entretien et de grandes révisions.

Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour reconstituer le montant du composant à la date d'entrée de l'immobilisation à l'actif :

a- estimation fiable du coût du composant à la date de l'entrée du bien à l'actif ;

b- ou à défaut, prendre le coût des dépenses de gros entretien et de grandes révisions à immobiliser comme base de calcul et procéder à leur actualisation pour les corriger de l'inflation en remontant jusqu'à la date d'entrée de l'immobilisation à l'actif. Lorsque des éléments nouveaux venant remplacer des anciens éléments bénéficient d'améliorations technologiques, l'incidence de ladite amélioration sur les coûts doit être prise en considération pour la reconstitution du coût du composant à la date d'entrée de l'immobilisation à l'actif ;

c- ou déterminer les proportions de chaque composant par rapport à la valeur actuelle de l'immobilisation et appliquer la quote-part du composant au prix d'origine de l'immobilisation.

Cette démarche s'applique même si l'immobilisation principale est totalement amortie. Dans ce cas, la décomptabilisation du composant remplacé s'effectue en soldant la valeur brute par les amortissements d'un montant équivalent sans aucune incidence sur le résultat.

Section 4. Amortissement des immobilisations décomposées

La ventilation d'une immobilisation corporelle en composants permet de moduler l'amortissement de chaque composant par rapport à l'amortissement de la structure et d'immobiliser les dépenses de renouvellement des composants en cours de vie de l'immobilisation principale.

Sous-section 1. Base amortissable des immobilisations décomposées

Le coût d'acquisition ou le coût de production d'une immobilisation décomposée est ventilé entre ses différents composants y compris, éventuellement, le composant «gros entretien et grandes révisions» et la structure pour être comptabilisé à l'actif dans des comptes séparés.

La valorisation des composants et, par voie de conséquence, de la structure doit être effectuée à l'origine lors de la prise en compte initiale à l'acquisition du bien. Lors du remplacement d'un composant, il convient de valoriser les dépenses de remplacement activées et de décomptabiliser les éléments comptables du composant remplacé.

§ 1. Valorisation initiale

Le Bulletin Officiel des Impôts de France (BOI n° 213 du 30 décembre 2005) précise que le coût de revient d'une immobilisation acquise ou créée doit être ventilé entre, d'une part, les composants et, d'autre part, «la structure». Deux situations doivent être distinguées suivant que les pièces justificatives permettent ou non d'identifier la valeur de chaque élément.

En cas d'acquisition d'un bien immobilisé à titre onéreux, la valeur d'un composant doit en principe correspondre au prix facturé lorsque ce prix est distinctement libellé pour le composant concerné. A défaut de mention expresse sur la facture, il est possible de se référer à des éléments d'information complémentaires apportés par le fournisseur.

Toutefois, la détermination du coût des composants peut, en particulier en cas d'acquisition d'immobilisations d'occasion, soulever des difficultés. Dans cette situation, il sera possible de reconstituer la valeur du composant, soit en déterminant la valeur de chaque élément par rapport au coût total de l'immobilisation en fonction du coût actuel à neuf des différents éléments ayant les mêmes caractéristiques techniques, soit à partir de la ventilation opérée pour des immobilisations semblables en tenant compte des différences techniques et de l'évolution des prix.

Valorisation de la structure : Dans tous les cas, la valeur de la structure du bien décomposé doit correspondre à la valeur du bien pris dans son ensemble minorée de la valeur attribuée aux différents composants.

Attribution et ventilation des frais d'acquisition capitalisables

Les différents éléments du prix d'acquisition tels que les coûts directement attribuables, les frais d'acquisition ou les coûts d'emprunts incorporables doivent être affectés distinctement aux composants et à la structure du bien décomposé par affectation directe.

A défaut de possibilité d'affectation directe, les éléments se rapportant à l'ensemble ou à un ensemble de composants sont affectés à proportion de la valeur de chaque élément.

§ 2. Valorisation lors des remplacements

Lors d'un remplacement, les éléments comptables relatifs au composant remplacé sont décomptabilisés en extournant la valeur brute, les amortissements et en soldant la valeur comptable nette éventuelle en pertes. Corrélativement, le coût d'acquisition du composant de remplacement est activé comme l'acquisition d'un actif séparé.

Généralement, le coût de remplacement des composants est connu sans passer par une méthode de ventilation de la valeur globale d'un bien, dans la mesure où le composant est dans la plupart des cas remplacé isolément. Toutefois, en cas d'acquisition conjointe de plusieurs éléments d'actif regroupant plusieurs composants, il convient de recourir à une méthode de répartition du prix global comme on procède lors de la prise en compte initiale de l'immobilisation décomposée.

§ 3. Prise en compte de la valeur résiduelle pour la détermination de la base amortissable

Comptablement, la base de calcul de l'amortissement est diminuée de la valeur résiduelle jugée significative, déterminée nette des coûts de sortie attendus, que l'entreprise escompte obtenir de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

L'existence d'une valeur résiduelle significative suppose que l'immobilisation soit cédée avant la fin de sa durée d'utilité économique.

La possibilité d'envisager une valeur résiduelle, lorsque l'entreprise envisage de céder l'immobilisation avant la fin de sa durée d'utilité économique, amène à distinguer entre les composants et la structure :

1) Pour un composant identifié à l'origine, sa base amortissable ne pourra jamais être diminuée d'une valeur résiduelle, puisque, par définition, il est appelé à être remplacé en cours d'utilisation de l'immobilisation par l'entreprise.

2) En revanche, un composant mis en place lors du dernier renouvellement peut avoir une durée d'utilité qui va au delà de la fin de l'utilisation de l'immobilisation dans son ensemble et peut avoir une valeur résiduelle s'il est amorti sur la durée d'utilisation restante de la structure qui est plus courte que leur durée de vie économique.

3) Lorsque la durée d'utilisation de la structure par l'entreprise est plus courte que la durée d'utilité économique de l'immobilisation, il est possible d'envisager une valeur résiduelle que l'entreprise pourra récupérer lors de la cession de ladite immobilisation.

Sous-section 2. Durée d'amortissement d'une immobilisation décomposée

Les régimes de détermination des durées d'amortissement des éléments d'une immobilisation décomposée peuvent différer selon qu'on applique les principes comptables ou les règles fiscales.

§ 1. Principes comptables

La durée d'amortissement est fixée de façon propre et autonome composant par composant ainsi que pour la structure.

Les composants identifiés à l'origine sont amortissables sur la durée prévue jusqu'à leur renouvellement qui, par définition, est plus courte que la durée d'amortissement correspondant à la durée d'utilisation de la structure.

En cours de durée d'utilisation de l'immobilisation, si le composant, qui vient d'être remplacé, doit être à nouveau remplacé avant la fin de l'utilisation de l'immobilisation, la durée d'amortissement dudit composant correspond à la durée prévue jusqu'à son remplacement. Sauf changement d'estimation de durée, cette durée sera la même que la durée d'amortissement utilisée pour le composant d'origine.

Si, en revanche, le composant qui vient d'être remplacé ne sera plus remplacé de nouveau avant la fin d'utilisation de l'immobilisation, sa durée d'amortissement correspondant à la période allant de la date de remplacement jusqu'à la fin de la durée

d'utilisation restante de la structure. Si cette durée est inférieure à la durée d'utilité du composant, l'hypothèse de déduire la valeur résiduelle que l'entreprise espère récupérer éventuellement lors de la cession du composant avec l'immobilisation peut être envisagée lorsque ladite valeur résiduelle est significative.

Exemple : Soit une immobilisation ayant une durée d'utilisation de 10 ans. Le composant « gros entretien et grosses révisions » a une durée de 3 ans.

Les durées d'amortissement comptable sont les suivantes :

- Structure : 10 ans
- Composant gros entretien d'origine : 3 ans
- Composant gros entretien du premier renouvellement : 3 ans
- Composant gros entretien du deuxième renouvellement : 3 ans
- Composant gros entretien du troisième renouvellement : 1 an

Durée d'amortissement de la structure : La structure est amortissable sur sa durée d'utilisation estimée par l'entreprise qui est toujours supérieure à la plus longue des durées d'utilisation propres à chaque composant.

§ 2. Taux d'amortissement des composants identifiés par la réglementation fiscale

Seuls les composants prévus par le décret n° 2008-492 du 25 février 2008 sont amortissables aux taux spécifiques qui leurs sont applicables.

Tout composant non identifié par la réglementation fiscale ne peut faire l'objet d'un amortissement propre, ce qui rend son identification distincte sans utilité fiscale.

Le tableau des taux d'amortissement des composants identifiés de façon distincte par la réglementation fiscale est le suivant :

Immobilisation comportant un composant "grosses réparations"	Taux applicables	
	Structure ou composant de première catégorie	Grosses réparations
- Autoroutes, ponts et échangeurs	2,5%	12,5%
- Parkings non couverts	10%	25%
- Cours de tennis	10%	25%

Immobilisation comportant un composant "grosses réparations"	Taux applicables	
	Structure ou composant de première catégorie	Grosses réparations
- Piscines	10%	25%
- Machines, matériels et équipements industriels	15%	33,33%
- Réseaux et canalisations	5%	15%
- Voies ferrées	5%	15%
- Signalisations des voies ferrées	5%	15%
- Wagons et locomotives	5%	12,5%
- Wagons de transport de marchandises	3,33%	12,5%
- Wagons techniques pour le contrôle des voies ferrées	6,67%	12,5%
- Constructions légères	10%	15%
- Constructions en dur	5%	15%
- Ascenseurs, montes-charges et escaliers mécaniques	10%	25%
- Machines et équipements de chauffage et frigorifiques	10%	25%
- Silos et bacs de stockage	10%	25%
- Pistes pour avions	5%	15%
- Avions (structure)	5,56%	20%
- Moteurs des avions	5,56%	33,33%
- Quais portuaires	5%	15%
- Bateaux et navires (structure)	6,25%	20%
- Moteurs des bateaux et navires	6,25%	33,33%
- Moyens de transport terrestre des personnes ou de marchandises	20%	33,33%
- Machines et matériels des travaux publics et de bâtiment (Bulldozer, bétonnière, foreuse, camions dumper, perrivateur, treuil, polisseuse, compacteur...)	20%	33,33%
- Equipements de production, de transport et de distribution de l'électricité	5%	15%
- Equipements de transport et de distribution du gaz	5%	15%

Bibliographie :

- La Revue Fiduciaire Comptable n° 298, n° 300 et n° 335.
- Patrick PINTEAUX, «L'amortissement par composants».
- Guide de comptabilisation et de présentation des immobilisations corporelles, ICCA, Division comptabilité dans le secteur public, Canada.
- Guide pratique pour les PME : «Comptabilisation des composants», MEDEF avec OEC de France et CNCC de France.
- Bulletin Officiel des Impôts n° 213 du 30 décembre 2005, France.