

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE,
DES FINANCES
ET DE L'INDUSTRIE
MINISTÈRE DE L'EMPLOI,
DE LA COHÉSION SOCIALE
ET DU LOGEMENT
*Direction générale
de la comptabilité publique*

Bureau 5C
*Direction générale de l'urbanisme,
de l'habitat et de la construction*

Bureau OC2

Circulaire DGCP/5C/DGUHC2005 UHC/OC2 n° 2005-66 du 25 novembre 2005 relative à la mise en œuvre de la réforme comptable sur les actifs et les passifs et à la mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M31 applicable aux OPHLM et OPAC à comptabilité publique à compter du 1^{er} janvier 2006

NOR : *SOCU0510384C*

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, le ministre de l'emploi, de la cohésion sociale et du logement à Mesdames et Messieurs les préfets ; Mesdames et Messieurs les trésoriers-payeurs généraux ; Mesdames et Messieurs les receveurs des finances.

La présente circulaire a pour objet, d'une part, d'explicitier les principales dispositions et modalités de mise en œuvre des nouvelles règles sur les actifs et les passifs et, d'autre part, de mettre à jour l'instruction budgétaire et comptable M31 :

- suppressions, créations ou modifications de comptes au 1^{er} janvier 2006 ;
- tableau de transposition des comptes de bilan au 1^{er} janvier 2006 ;
- modèles du bilan et du compte de résultat ;
- et de diverses annexes (commentaires des comptes, liste des travaux...).

Par ailleurs, l'annexe VII décrit les nouveaux schémas comptables relatifs aux opérations de démolition avec ou sans reconstruction.

Le plan de comptes M31 applicable au 1^{er} janvier 2006 est disponible sur le site internet Minéfi collectivités locales.

1. La réforme comptable

Les offices publics d'HLM et les offices publics d'aménagement et de construction soumis à la comptabilité publique sont des opérateurs du secteur d'activité du logement social aidé par l'Etat au même titre que d'autres organismes bénéficiant également des financements aidés.

Ces autres organismes appliquent les règles de la comptabilité de commerce actualisées par le règlement n° 99-03 du comité de réglementation comptable (CRC), soit directement, comme c'est le cas des SEM ou organismes privés agréés pour les opérations de logement social, soit par le biais des instructions comptables HLM prévues au code de la construction et de l'habitation (CCH) qui s'imposent aux sociétés anonymes d'HLM, aux coopératives HLM ou aux fondations HLM.

Pour les besoins de l'observation, de la tutelle et du contrôle du secteur du logement social, de l'analyse des risques ou de l'évaluation des politiques publiques concernées, la tenue de la comptabilité, en tant qu'outil indispensable de classification et de quantification, doit être régie par des règles les plus homogènes possibles, quel que soit l'opérateur.

C'est pourquoi, depuis trente ans, l'harmonisation des règles comptables des différentes catégories d'organismes de logement social est recherchée et doit être poursuivie.

Or, depuis 1996, le cadre général du droit comptable français connaît pour l'ensemble des entités économiques une réorganisation profonde, bien qu'à droit constant.

Tout en réaffirmant les principes généraux comptables, cette réorganisation d'un droit comptable jusque-là relativement épars et sans instance réglementaire pour la partie relevant de la comptabilité de commerce, s'est traduite par l'instauration, en 1998, du comité de réglementation comptable et par la compilation, dès 1999, des textes comptables en vigueur au sein du plan comptable général (PCG), sous la forme du règlement CRC n° 99-03 dont les articles numérotés sont mis à jour en continu.

Parallèlement, et de manière combinée, le droit comptable européen est introduit dans la réglementation nationale. Ce

droit évolue lui-même sous l'effet de l'application progressive des normes comptables internationales IFRS (« International Financial Reporting Standards »).

L'uniformisation générale des règles comptables nationales, privées ou publiques, est une volonté du législateur, notamment pour améliorer l'information relative à l'économie nationale.

La présente circulaire, en dehors des mises à jour nécessitées par l'évolution de la comptabilité budgétaire, poursuit donc l'harmonisation des règles comptables qui s'appliquent aux différents organismes HLM et transpose avec quelques adaptations dans l'instruction M31, les modifications apportées en 2005 à l'instruction comptable des OPAC à comptabilité de commerce.

Elle intègre les premiers changements importants de la comptabilisation des actifs et des passifs dont la décomposition des immobilisations corporelles par composants et la suppression de la provision pour grosses réparations, remplacée en partie, selon d'autres modalités d'imputation, par la provision pour gros entretien.

Les textes ayant servi de référence pour les travaux d'actualisation de l'instruction M31 sont :

- les règlements du Comité de réglementation comptable :
 - n° 2000-06 du 7 décembre 2000 relatifs aux passifs ;
 - n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs ;
 - n° 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ;
- l'avis du conseil national de la comptabilité (CNC) n° 2004-11 du 23 juin 2004 et sa note de présentation relatifs aux modalités d'application de la comptabilisation par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social.

1.1. *Les principaux impacts de la réforme*

1.1.1. La décomposition des immeubles par composants

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 de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Ainsi, 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'entité 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.

Dans le cas des immeubles de logement social, l'avis CNC n° 2004-11 du 23 juin 2004 propose, à titre indicatif, une ventilation des immeubles résultant d'une étude technique conduite par le centre scientifique et technique du bâtiment (CSTB). Ces tableaux de répartition seront particulièrement utiles lors de la transition comptable. Par la suite, pour les opérations nouvelles, les organismes pourront utiliser une décomposition selon les coûts réels à partir des factures ou continuer les ventilations en se référant aux données statistiques du CSTB.

Ces grilles CSTB prévoient une décomposition des immeubles de logement social en cinq composants. Ces composants correspondent aux éléments significatifs les plus fréquemment renouvelés :

- la structure et les ouvrages assimilés ;
- les menuiseries extérieures ;
- le chauffage collectif ou individuel ;
- l'étanchéité ;
- le ravalement avec amélioration.

Selon la situation et l'état des immeubles, le CSTB propose trois composants supplémentaires :

- l'électricité ;
- la plomberie / sanitaire ;
- l'ascenseur.

Par ailleurs, en complément des composants CSTB, trois composants supplémentaires peuvent être utilisés :

- les équipements de sécurité ;
- les aménagements extérieurs ;
- les aménagements intérieurs sur équipements communs.

Les amortissements :

La mise en œuvre de la décomposition des immeubles par composants entraîne également la ventilation de leurs amortissements par composants, chacun de ces éléments ayant un plan d'amortissement qui lui est propre.

S'agissant du mode d'amortissement, les organismes sont tenus de pratiquer l'amortissement linéaire.

Les durées d'amortissement doivent correspondre aux durées d'utilisation probables des différents composants.

Par ailleurs, conformément aux articles R. 423-22 et R. 423-42 du CCH, la règle dite de « l'équilibre des amortissements techniques et financiers » est maintenue.

Par conséquent, lorsque l'office choisit la méthode de reconstitution du coût historique amorti (voir 1-2-3) pour retraiter ses immeubles existant à la date de première application de la réforme comptable, les variations obtenues sur les amortissements recalculés nécessiteront un ajustement éventuel des amortissements dérogatoires (compte 145).

Traitement des subventions finançant les immobilisations :

Les subventions reçues par les offices pour financer la construction des immeubles représentent habituellement 5 à 10 % du prix de revient de l'immeuble. Ces subventions sont reprises sur la même durée et 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 si leur montant est significatif. A défaut, ou si la ventilation n'est pas possible, les subventions sont amorties et reprises au même rythme que l'amortissement du composant principal « structure ».

Pour les immeubles ne répondant pas à la qualification « d'immeubles de logement social », comme par exemple les bâtiments administratifs, les grilles de ventilation du CSTB ne sont pas toujours adaptées. Le choix et le nombre de composants, les pourcentages de ventilation, les durées d'amortissement seront définies après une étude technique (réalisée par l'organisme) de l'immobilisation concernée permettant de définir les éléments principaux et les fréquences de renouvellement des composants ainsi identifiés. Les données techniques seront ensuite rapprochées des données historiques de remplacement afin de ne retenir que des composants significatifs.

Décisions relevant du conseil d'administration

Quel que soit le type d'immobilisation, il appartient au conseil d'administration de l'office de valider les ventilations par composants et les plans d'amortissement les plus pertinents au regard des immeubles à traiter, dans le respect constant du principe de sincérité comptable.

Par ailleurs, en application de la permanence des méthodes d'évaluation, il convient d'utiliser pour tout immeuble de même nature des méthodes constantes et homogènes.

Pour les constructions d'immeubles, le conseil d'administration peut décider d'opter pour une décomposition des immobilisations par composants dès le démarrage des travaux, en imputant les coûts des différents composants sur la base des factures reçues. A défaut de retenir cette option, l'office qui ne débute la ventilation des immeubles par composants qu'à partir uniquement de leur mise en service, enregistre alors, pendant la période de construction, les coûts des travaux de façon globale sur le composant principal « structure » du compte d'immobilisation en cours (23) concerné.

1.1.2. Un nouveau traitement pour les dépenses ultérieures

Il convient dorénavant de distinguer les dépenses de 1^{re} et de 2^e catégorie.

Les dépenses dites de première catégorie ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou de remplacer tout ou partie des immobilisations existantes. Elles ont un caractère d'immobilisations et ne peuvent plus être anticipées par le biais de provisions pour risques et charges.

Ces dépenses de première catégorie comprennent notamment les travaux de grosses réparations qui répondent à la définition des actifs et les travaux d'amélioration.

Les dépenses de remplacement des éléments principaux d'immobilisations corporelles sont enregistrées en composants de ces immobilisations.

Le remplacement d'un composant (voir annexe VI) se traduit par l'enregistrement de deux opérations distinctes avec d'une part, la sortie du bilan de la valeur nette comptable de l'ancien actif remplacé et d'autre part, l'immobilisation du nouvel actif.

Lorsque le composant remplacé n'a pas été identifié à l'origine, il convient de comptabiliser à l'actif le nouveau composant et de sortir un pourcentage du composant principal « structure » correspondant à la valeur nette comptable de l'élément remplacé.

Les dépenses de deuxième catégorie comprennent les dépenses 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 initialement prévue. Seules ces dépenses sont susceptibles de faire l'objet de provisions pour gros entretien.

1.1.3. La provision pour gros entretien se substitue à la provision pour grosses réparations

La provision pour grosses réparations (PGR) est supprimée. Une provision pour gros entretien est créée.

D'une part, les dépenses de grosses réparations, qui prolongeaient la durée de vie des immobilisations et qui étaient anticipées par le biais de la PGR, sont désormais des dépenses de première catégorie. Elles ont un caractère d'immobilisation et ne peuvent plus faire l'objet de provisions.

D'autre part, conformément au règlement CRC n° 2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs, les provisions, doivent correspondre à une obligation certaine ou suffisamment probable à la date de clôture d'un exercice. Elles ne peuvent plus être calculées de manière forfaitaire.

Les provisions pour charges demeurent cependant sous le nouveau vocable de « provision pour gros entretien ». Elles sont réservées à des dépenses de 2^e catégorie, prévues dans des plans pluriannuels de travaux élaborés en application de lois, de règlements ou de pratiques constantes de l'organisme (voir commentaire du compte 1572 en annexe IV).

Le montant provisionné, ajusté à chaque exercice, sera justifié par les coûts de ces programmes pluriannuels.

L'annexe V liste de façon non exhaustive les différents type de travaux et les dépenses susceptibles de faire l'objet d'une provision.

1.2. Les modalités pratiques

Les organismes vont, dès l'exercice 2005, et après avoir arrêté les modalités de retraitement des immeubles existant au 1^{er} janvier 2005, date de première application de la réforme, comptabiliser leurs opérations conformément aux nouvelles règles comptables. Toutefois, l'application des nouvelles normes reste enregistrée sur la base de la nomenclature 2005 ; les postes du bilan de clôture 2004, servant de bilan d'ouverture 2005, ne seront retraités qu'à la clôture des comptes 2005, à partir de la balance d'entrée 2006.

Application des nouvelles modalités de comptabilisation sur l'exercice 2005 :

Les organismes appliquent dès 2005 les nouvelles modalités de comptabilisation des actifs et des passifs dont, les amortissements par composants, l'immobilisation des dépenses dites de première catégorie et les dotations aux provisions pour gros entretien assises sur des plans pluriannuels de travaux.

Certains offices ont d'ores et déjà établi et voté le budget 2005 en tenant compte des nouvelles règles.

D'autres, en revanche, n'ont pas encore pris en compte dans leur budget l'impact de la réforme. Pour ces organismes, la mise en œuvre des nouvelles normes nécessite d'apporter des modifications au budget 2005. Conformément à l'article L. 1612-11 du code général des collectivités territoriales, les décisions modificatives peuvent être prises par le conseil d'administration jusqu'au 31 décembre 2005 pour la section d'investissement et jusqu'au 21 janvier 2006 pour la section de fonctionnement.

Les modifications budgétaires vont notamment porter sur :

- l'ajustement des dotations aux amortissements pour les immeubles ventilés par composants.

Cette régularisation nécessite d'avoir achevé tous les travaux de retraitement des immeubles inscrits au patrimoine de l'office au 31 décembre 2004.

La nomenclature 2005 ne détaillant pas les composants, les dotations seront globalisées sur le compte d'amortissement initial de l'immeuble concerné. Afin de faciliter la ventilation ultérieure des comptes dans la balance d'entrée 2006, l'ordonnateur peut, au choix, émettre les titres et les mandats par type de composants et/ou joindre en pièce justificative la décomposition de la dotation par composants.

Les délibérations exécutoires du conseil d'administration sur le choix de la méthode de retraitement des actifs, des composants et des durées d'amortissement doivent également être remises au comptable.

- le retraitement des dépenses de grosses réparations initialement comptabilisées sur l'exercice 2005 au compte 6153 « Grosses réparations » (voir 1-1-2).

Si les dépenses comptabilisées au compte 6153 répondent aux caractéristiques des dépenses de première catégorie (ex : remplacement de composant), l'imputation doit être modifiée pour une imputation sur le compte d'immobilisation adéquat. A défaut, les dépenses demeurent en charges et doivent être imputées au compte 6152 « Gros entretien ».

Afin de réduire les opérations manuelles, les mandats concernés peuvent être retraités par l'émission d'un titre global au crédit du compte 6153 (cf. note 1) .

En contrepartie, de nouveaux mandats seront émis sur les comptes appropriés : compte d'immobilisation de l'immeuble concerné si la dépense augmente la durée de vie ou la valeur de l'immobilisation (dépense de 1^{re} catégorie) ou compte 6152 « Gros entretien » si la dépense a pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement de l'immobilisation et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au delà de celle initialement prévue (dépenses de 2^e catégorie). Par mesure de simplification, il peut être émis un mandat global unique par type d'imputation.

- l'ajustement de la dotation à la provision pour gros entretien, en fonction d'un plan pluriannuel de travaux.

La reprise des provisions pour grosses réparations constituées sur les exercices antérieurs à 2005 et ne répondant pas à la définition actuelle des provisions pour gros entretien est sans impact sur le résultat de l'exercice. En effet, cette reprise sera effectuée, lors de la transposition, en bilan d'ouverture 2006, des comptes de clôture 2005 et par le biais du compte 115 « Impact sur capitaux propres de la réforme comptable 2005 ».

- l'ajustement des reprises de subventions d'investissement au compte de résultat en fonction des nouveaux tableaux d'amortissement des immeubles ventilés par composants.

Les subventions étant reprises au même rythme que les amortissements, un ajustement à la hausse des dotations aux amortissements sur l'exercice 2005 sera atténué au compte de résultat grâce à l'ajustement à la hausse de la réintégration des subventions.

Etablissement de la balance d'entrée au 1^{er} janvier 2006 :

Cette balance sera établie avec la nomenclature 2006 après retraitement des comptes de la balance de sortie au 31 décembre 2005.

En fonction des choix opérés par les offices, notamment en matière de retraitement des immeubles en stock au 31 décembre 2004, de durées d'amortissement ou de reprise des provisions pour grosses réparations, le conseil d'administration fixera, par délibération, les différentes transpositions de comptes, lesquelles seront accompagnées des justificatifs appropriés.

Une table de transposition (annexe I) a pour vocation de faciliter le passage entre les comptes de l'ancien plan comptable et de celui applicable au 1^{er} janvier 2006.

Confection d'un bilan retraité au 31 décembre 2005 :

Avant le retraitement des postes du bilan en balance d'entrée 2006, le premier bilan produit au 31 décembre 2005 est

arrêté en anciennes normes, sauf pour l'impact des opérations courantes de l'année 2005.

Il est à noter que les arrêtés annuels seront nécessairement produits dans les délais les plus courts afin de préparer les retraitements dans les conditions optimales.

A ce titre, il convient de s'appuyer sur la circulaire interministérielle DGCP/DGUHC n° 2004-51 du 20 août 2004, relative à l'optimisation de la gestion budgétaire et comptable des offices HLM, qui préconise l'accélération de la production des comptes par la réduction de la journée complémentaire. En effet, la réduction de la journée complémentaire est une condition indispensable à la comptabilisation de toutes les écritures relatives à l'exercice 2005 avant le 31 janvier 2006.

Un second bilan, retraité, sera établi à partir des comptes de la balance d'entrée 2006 et comprendra, outre les opérations de l'exercice 2005, les opérations en stock au 31 décembre 2004 en conformité avec les nouvelles normes comptables (annexe II).

Il tiendra compte notamment de la décomposition par composants et de la reprise de la provision pour grosses réparations.

Il sera joint au compte financier 2005 et accompagné :

- d'une information comparative, réalisée par l'ordonnateur, entre les deux bilans au 31 décembre 2005 ;
- d'une information en annexe détaillant l'ensemble des changements décidés en matière comptable, quelle que soit leur nature, avec leur incidence sur le compte financier.

Avec le dispositif décrit précédemment, seul le bilan fera l'objet d'un retraitement.

En effet, dès lors que les nouvelles modalités de comptabilisation s'appliquent sur l'exercice 2005, le compte de résultat ne fera l'objet d'aucun retraitement.

L'application des nouvelles normes comptables sera retracée, d'une part sur le compte de résultat établi en 2005 et d'autre part sur le second bilan 2005, retraité sur la base de la balance d'entrée 2006.

- les comptes financiers 2005 complets (avec les deux bilans) devront être produits avant le 31 mai 2006.

1.2.2. Comptabilisation des impacts des changements au bilan

L'impact du changement de méthode comptable sera constaté en comptabilité par les capitaux propres.

Le compte 115 « Impact sur capitaux propres de la réforme comptable 2005 », subdivision du compte « Report à nouveau » est spécialement dédié à cet effet.

Ce compte sera alimenté lors des reprises de balances d'entrée :

- en débit, en cas d'impact négatif (exemple : augmentation d'amortissement) ;
- en crédit, en cas d'impact positif (exemple : reprise de PGR).

Dès lors que les nouvelles modalités de comptabilisation s'appliquent sur l'exercice 2005, le compte 115 « Impact de la réforme comptable 2005 » n'enregistrera que des mouvements limités aux exercices antérieurs à 2005.

1.2.3. Modalités de première application de l'approche par composants

Le Conseil national de la comptabilité (CNC) propose deux méthodes pour retraiter les immeubles existant à la date de première application de la méthode (1^{er} janvier 2005) :

- la reconstitution du coût historique amorti ;
- la réallocation des valeurs nettes comptables.

a) La méthode de reconstitution du coût historique amorti.

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 lorsqu'elle est nulle.

Les valeurs brutes sont reconstituées soit à partir des factures d'origine, soit par d'autres méthodes, notamment en fonction de données techniques.

Cette méthode, nécessairement rétrospective, a un impact sur les capitaux propres, tant pour les variations d'amortissements que pour les augmentations ou diminutions des valeurs brutes inscrites à l'actif du bilan liées à la reconstitution des remplacements de composants.

Ajustements des amortissements dérogatoires :

A la date de première application de la réforme comptable, et conformément à la règle dite de « l'équilibre des amortissements techniques et financiers », les ajustements éventuels du compte 145 « Amortissements dérogatoires », liés au passage aux nouvelles normes, auront pour contrepartie le compte 115 « Impact sur capitaux propres de la réforme comptable 2005 ».

Reconstitution à partir des factures d'origine et afférentes au dernier remplacement

Les montants des différents composants sont portés à l'actif du bilan, puis les amortissements sur ces valeurs sont recalculés en fonction de la date d'acquisition et des nouvelles durées d'utilisation.

S'il n'y a pas eu de remplacement de composant, la ventilation par composants ne modifie pas la valeur d'origine de l'immobilisation considérée. Les amortissements sont recalculés en fonction des différentes durées d'utilisation des composants.

Les excédents ou les insuffisances d'amortissements constatés pour chaque composant ont un impact sur les capitaux

propres :

- une augmentation d'amortissement est imputée au débit du compte 115 ;
- une diminution d'amortissement est imputée au crédit du compte 115.

S'il y a eu des remplacements, il convient de reconstituer le coût du dernier remplacement et de l'inscrire à l'actif après avoir sorti la valeur nette comptable de l'élément remplacé. Cette méthode revient à immobiliser des dépenses comptabilisées antérieurement en charges lors du remplacement et à traiter la quote-part de la valeur nette comptable de l'élément remplacé comme une mise au rebut.

Dans ce cas, il peut y avoir une augmentation ou diminution des valeurs inscrites à l'actif du bilan avec un impact en capitaux propres :

- une augmentation des valeurs brutes est imputée au crédit du compte 115 ;
- une diminution des valeurs brutes est imputée au débit du compte 115.

Les factures d'origine ne sont pas identifiables

Les offices peuvent décomposer les valeurs brutes des immobilisations selon la répartition du coût actuel à neuf en fonction des données techniques.

Il est également possible d'appliquer au coût d'acquisition comptabilisé à l'actif du bilan, le pourcentage de ventilation des catégories de composants, constaté sur des immobilisations récentes ou rénovées, pondéré le cas échéant par les variations de conditions économiques et d'évolutions techniques.

En ce qui concerne les immeubles locatifs sociaux, la grille de répartition des composants, du CSTB peut être utilisée.

Exemples :

Cas n° 1 : soit une immobilisation acquise le 1^{er} janvier 2001 pour un montant de 40 000 et amortie sur une durée de quarante ans. Aucun composant n'a été remplacé avant la date de première application de la réforme.

Au 31 décembre 2004, la valeur nette comptable sera de :

Valeur brute	40 000
Amortissements comptabilisés : $40\,000 \times (4 \text{ ans}/40)$	4 000
Valeur nette comptable	36 000

Un composant A, inclus dans l'immobilisation est isolé et l'office parvient à en reconstituer le coût d'origine, soit 2 000 (facture). La durée de vie de ce composant est estimée à quinze ans. En théorie, il sera remplacé à l'issue de ces quinze années d'utilisation, soit au 1^{er} janvier 2016.

La durée d'amortissement de cet élément passe donc de quarante ans à quinze ans.

En revanche, la durée d'amortissement du composant principal qui correspond à sa durée probable d'utilisation n'est pas modifiée.

Reconstitution au 31 décembre 2004 :

	A	B	TOTAL
Valeur brute des composants d'origine	2 000	38 000	40 000
Amortissements à comptabiliser : A : $2\,000 \times (4 \text{ ans}/15)$ - B : $38\,000 \times (4 \text{ ans}/40)$	533	3 800	4 333
Valeur nette comptable des composants reconstitués	1 467	34 200	35 667
Amortissements antérieurs déjà constatés (ex. A : $2\,000 \times 4/40$)	200	3 800	4 000
Écart négatif résultant de la diminution de la durée d'amortissement du composant A à comptabiliser en capitaux propres ($333 = 4\,333 - 4\,000$)	- 333	0	

Cet écart négatif correspond à la différence entre la nouvelle valeur nette comptable (soit 35 667) et l'ancienne figurant en balance de sortie au 31 décembre 2004 (soit 36 000). Il sera comptabilisé en diminution des capitaux propres par le débit du compte d'ajustement 115.

Calcul des amortissements par composants pour l'exercice 2005 (application des nouvelles règles comptables) :

	A	B	TOTAL
Amortissements 2005 (ex. A : $133 = 2\,000/15$)	133	950	1 083
Amortissements cumulés sur la balance de sortie 2005 (ex. A : $200 + 133$)	333	4 750	5 083
Amortissements cumulés sur la balance d'entrée 2006 (ex. A : $533 + 133$)	666	4 750	5 416

Extrait de la balance de sortie au 31 décembre 2005 :

COMPTES	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
2	Immobilisation	40 000	
28	Amortissements		5 083

Correspondance sur la balance d'entrée au 1^{er} janvier 2006 :

COMPTES	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
2	Composant A	2 000	
2	Composant B	38 000	
115	Impact sur capitaux propres	333	
28	Amortissement comp.A		666
28	Amortissement comp.B		4 750

Cas n° 2 : soit une immobilisation acquise le 1^{er} janvier 1991 pour un montant de cent et amortie sur une durée de vingt ans. Un composant a été remplacé avant la date de première application de la réforme.

Au 31 décembre 2004, la valeur nette comptable sera de :

Valeur brute	100
Amortissements comptabilisés : $100 \times (14 \text{ ans}/20)$	70
Valeur nette comptable	30

L'office parvient à reconstituer le coût d'origine du composant A soit 27 (facture), qui est renouvelable tous les 6 ans. Ce composant a été renouvelé en 1997 et pour 42 en 2003. Il convient de retenir la valeur du dernier renouvellement.

Reconstitution au 31 décembre 2004 :

	A	B	TOTAL
Valeur brute des composants d'origine	27	73	100
Valeur brute reconstituée (augmentation de la valeur brute)	42	73	115
Ecart positif sur valeur brute à imputer en capitaux propres ($15 = 42 - 27$)	+ 15	0	
Amortissements à comptabiliser : $42 \times (2/6)$ pour le composant A et $73 \times (14/20)$ pour le composant principal B	14	51,1	65,1
Valeur nette comptable des composants reconstitués	28	21,9	49,9
Amortissements antérieurs déjà constatés (ex. A : $18,9 = 27 \times 14/20$)	18,9	51,1	70
Écart positif résultant de la diminution de la durée d'amortissement du composant A à comptabiliser en capitaux propres ($4,9 = 70 - 65,1$)	+ 4,9	0	

Au rattrapage des amortissements, s'ajoute une augmentation due à la différence de valeur du composant entre la date d'origine (27) et celle du dernier remplacement (42). L'écart positif total de 19,9 ($15 + 4,9$) est comptabilisé en augmentation de capitaux propres par le crédit du compte d'ajustement.

Calcul des amortissements par composants pour l'exercice 2005 (application des nouvelles règles comptables) :

	A	B	TOTAL
Amortissements 2005 (ex. A : $7 = 42/6$)	7	3,65	10,65
Amortissements cumulés sur la balance de sortie 2005 (ex. A : $25,9 = 7 + 18,9$)	25,9	54,75	80,65
Amortissements cumulés sur la balance d'entrée 2006 (ex. A : $21 = 7 + 14$)	21	54,75	75,75

Extrait de la balance de sortie au 31 décembre 2005 :

--	--	--	--

COMPTES	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
2	Immobilisation	100	
28	Amortissements (70 + 10,65)		80,65

Correspondance sur la balance d'entrée au 1^{er} janvier 2006 :

COMPTES	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
2	Composant A	42	
2	Composant B	73	
115	Impact sur capitaux propres		19,90
28	Amortissement composant A (21 = 7 + 14)		21,00
28	Amortissement composant B (54,75 = 3,65 + 51,1)		54,75

b) La méthode de réallocation des valeurs nettes comptables

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 constituent 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 VNC doit être en principe égale à zéro.

Cette méthode, prospective pour le calcul des amortissements à pratiquer dans le futur, porte ses effets sur les exercices à venir. Elle est sans impact sur les capitaux propres.

Exemple : soit un immeuble collectif mis en service le 1^{er} janvier 1983, avec une valeur d'origine de 45 000 sur une durée de quarante-cinq ans, subventionné à hauteur de 12 %.

Au 31 décembre 2004, la valeur nette comptable sera de :

Valeur brute	45 000
Amortissements comptabilisés $45\ 000 \times (22 \text{ ans})/45$	22 000
Valeur nette comptable	23 000

Ventilation au 31 décembre 2004 par composants à partir de la grille CSTB :

	IMMOBILISATION	A Structure (50 ans)	B Menuiseries ext. (25 ans)	C Chauffage coll. (25 ans)	D Etanchéité (15 ans) E Ravalement (15 ans)	
Part du composant	100 %	90,3 %	3,3 %	3,2 %	1,1 %	2,1 %
Valeur brute	45 000	40 635	1 485	1 440	495	945
Amortissements	22 000	19 866	726	704	242	462
VNC	23 000	20 769	759	736	253	483
Durée restant à amortir	23 ans	28 ans	3 ans	3 ans	8 ans (1)	8 ans (1)
(1) On considère que les composants D et E, d'une durée de quinze ans, mais non totalement amortis, ont été renouvelés au 1 ^{er} janvier 1998.						

Calcul des amortissements par composants pour l'exercice 2005 (application des nouvelles règles comptables) :

	A	B	C	D	E	TOTAL
Amortissements 2005 (ex. A : 20769/28 ans)	741,75	253	245,33	31,62	60,37	1332,07
Amortissements cumulés sur la balance de sortie 2005						
=						
Amortissements cumulés sur la balance d'entrée 2006 (ex. A : 20 607,75 = 741,75 + 19 866)	20 607,75	979	949,33	273,62	522,37	23 332,07

Extrait de la balance de sortie au 31 décembre 2005 :

COMPTES	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
2	Immobilisation	45 000	
28	Amortissements		23 332,07

Correspondance sur la balance d'entrée au 1^{er} janvier 2006 :

COMPTES	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
2	Composant A	40 635	
2	Composant B	1 485	
2	Composant C	1 440	
2	Composant D	495	
2	Composant E	945	
28	Amortissement composant A		20 607,75
28	Amortissement composant B		979
28	Amortissement composant C		949,33
28	Amortissement composant D		273,62
28	Amortissement composant E		522,37

Traitement de la subvention :

Montant de la subvention (45 000 × 12 %) : 5 400

Cumul des reprises de subvention au 31 décembre 2004 : (22 000 × 12 %) : 2 640

Les subventions doivent être ventilées proportionnellement entre les différents composants. La reprise intervient au même rythme que l'amortissement des composants (voir cas n° 1).

Cette ventilation des subventions est suivie de manière extra-comptable, les comptes 131 et 139 ne faisant pas l'objet de subdivisions par composant.

Si cette décomposition n'est pas significative, les subventions sont reprises au même rythme que l'amortissement du composant structure (voir cas n° 2).

Cas n° 1 : subvention ventilée proportionnellement entre les différents composants

Ventilation au 31 décembre 2004 :

						D Etanchéité (15 ans)E Ravalement
--	--	--	--	--	--	--

	IMMOBILISATION	A Structure (50 ans)	B Menuiseries ext. (25 ans)	C Chauffage coll. (25 ans)	(15 ans)	
Part du composant	100 %	90,3 %	3,3 %	3,2 %	1,1 %	2,1 %
Valeur brute de la subvention	5 400	4 876,2	178,2	172,8	59,4	113,4
Reprises de subvention	2 640	2 383,9	87,1	84,5	29	55,5
Valeur résiduelle	2 760	2 492,3	91,1	88,3	30,4	57,9
Durée de reprise	23 ans	28 ans	3 ans	3 ans	8 ans (1)	8 ans (1)

(1) On considère que les composants D et E, d'une durée de quinze ans, mais non totalement amortis, ont été renouvelés au 1^{er} janvier 1998.

Calcul des reprises de subvention par composants sur l'exercice 2005 (application des nouvelles règles comptables) :

	A	B	C	D	E	TOTAL
Reprise de subvention 2005 (ex. A : $89 = 741,75 \times 12\%$)	89	30,4	29,5	3,8	7,3	160
Cumuls des réintégrations sur la balance de sortie 2005						
=						
Cumuls des réintégrations sur la balance d'entrée 2006 (ex. A : $2\,472,9 = 2\,383,9 + 89$)	2 472,9	117,5	114	32,8	62,8	2 800

Extrait de la balance de sortie au 31 décembre 2005 (identique à la balance d'entrée 2006) :

COMPTES	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
131	Subvention	5 400	
139	Subvention inscrite au c/résultat		2 800

Cas n° 2 : subvention associée au composant principal structure
Sans ventilation de la subvention, au 31 décembre 2004 :

	SUBVENTION	A (STRUCTURE)
Valeur brute de la subvention	5 400	5 400
Reprise de subvention	2 640	2 640
Valeur résiduelle	2 760	2 760
Durée de reprise	23 ans	28 ans

Calcul de la reprise de subvention sur l'exercice 2005 (application des nouvelles règles comptables) :

Reprises de subvention 2005 (ex. A : $98,6 = 2\,760/28$ ans)	98,6
Cumuls des réintégrations sur la balance de sortie 2005	
=	

Cumuls des réintégrations sur la balance d'entrée 2006 (ex. A : 2 738,6 = 2 640 + 98,6)	2 738,6
---	---------

Extrait de la balance de sortie au 31 décembre 2005 (identique à la balance d'entrée 2006) :

COMPTES	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
131	Subvention	5 400	
139	Subvention inscrite au c/résultat		2 738,6

1.2.4. De la PGR à la PGE

Seule la fraction de la provision pour grosses réparations représentative de la provision pour gros entretien déterminée selon les nouvelles dispositions (voir commentaire du compte 1572 en annexe IV) sera maintenue en provision sur le compte 1572, désormais intitulé « Provisions pour gros entretien » (voir annexe I).

Pour la partie non représentative de la PGE, elle sera reprise en débitant le compte 1572 par le crédit du compte d'ajustement 115 en balance d'entrée 2006.

1.2.5. Retraitement des comptes de charges à répartir supprimés

Conformément au règlement CRC n° 2004-06 du 23 novembre 2004, les comptes 4811 « Charges différées » (ce même compte 4811 comptabilisera désormais les charges à répartir correspondant aux pénalités de renégociation de la dette), 4812 « Frais d'acquisition des immobilisations » et 4818 « charges à étaler » sont supprimés.

A la date de changement comptable, les dépenses qui étaient antérieurement comptabilisées sur les comptes 481 supprimés seront inscrites dans les comptes d'actifs correspondants si elles répondent aux conditions de comptabilisation des actifs.

A défaut, elles seront imputées au débit du compte 115 « Impact sur capitaux propres de la réforme comptable 2005 ».

2. Mise à jour de l'instruction M 31

2.1. Principales modifications

2.1.1. Les constructions

La structure du plan comptable se rapportant aux constructions est modifiée de façon à se calquer sur le plan comptable général.

Le nouveau schéma s'applique pour les comptes : 213, 214, 2313 et 2314. Il concerne également les comptes d'amortissements et de dépréciations correspondants : 2813, 2814, 2913, 29313, 29314, 6811231, 6811241.

Exemple : compte 213 « Constructions »

Plan comptable M 31 au 1^{er} janvier 2005 :

- 213 Constructions
 - 2131 Immeubles de rapport
 - 2133 Bâtiments administratifs
 - 2134 Travaux d'amélioration
 - 2135 Agencements et aménagements des constructions
 - 2136 Autres ensembles immobiliers
 - 2138 Voiries, réseaux divers (VRD) et ouvrages d'infrastructure

Plan comptable M 31 au 1^{er} janvier 2006 :

Par mesure de simplification, les subdivisions des comptes 21311, 21315 et 21318 correspondant aux composants des bâtiments (cf. 2-1-2) ne sont pas présentées ci-dessous.

- 213 Constructions
 - 2131 Bâtiments
 - 21311 Immeubles de rapport
 - 21315 Bâtiments administratifs
 - 21318 Autres ensembles immobiliers
 - 2134 Travaux d'amélioration
 - 2135 Agencements et aménagements des constructions
 - 2138 Voiries, réseaux divers (VRD) et ouvrages d'infrastructure

2.1.2. Ventilation des immeubles par composants

L'application de l'approche par composants aux immeubles des organismes de logement social conduit à la création de douze comptes correspondant aux éléments principaux significatifs les plus fréquemment renouvelés. Un plan d'amortissement distinct est retenu pour chaque composant avec une durée d'utilisation qui lui est propre.

Ces subdivisions sont créées pour tous les comptes relatifs aux bâtiments : 2131, 2141, 23131 et 23141.

Les offices qui décident de ne ventiler les immeubles par composants qu'à partir de leur mis en service, utiliseront uniquement la subdivision du composant « structure » des comptes de constructions en cours 23131 et 23141.

Les subdivisions liées aux douze composants sont également créées pour les comptes d'amortissement correspondants : 28131, 28141, 6811231 et 6811241.

En revanche, les comptes de dépréciation ne sont pas ventilés.

Exemple : composants des immeubles de rapport

21311 Immeubles de rapport

2131101 Structure

2131102 Menuiseries extérieures

2131103 Chauffage collectif

2131104 Chauffage individuel

2131105 Etanchéité

2131106 Ravalement avec amélioration

2131107 Electricité

2131108 Plomberie/sanitaire

2131109 Ascenseurs

2131110 Equipements de sécurité

2131111 Aménagements extérieurs

2131112 Aménagements intérieurs sur équipements communs

2.1.3. Immobilisation des dépenses de première catégorie

Les dépenses de première catégorie qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou de remplacer tout ou une partie des immobilisations existantes ont un caractère d'immobilisation. Elles ne peuvent plus être anticipées par le biais de provisions pour risques et charges.

Ainsi, les dépenses de grosses réparations qui prolongent la durée de vie de l'immeuble ne seront plus comptabilisées en charges. Le compte 6153 « Grosses réparations » est supprimé. Ces dépenses seront désormais enregistrées dans les comptes de composants en classe 2.

De même, les dépenses relatives aux travaux d'amélioration ou aux agencements et aménagements de constructions qui augmentent la valeur ou la rentabilité d'un immeuble ne sont plus isolées dans des comptes spécifiques d'immobilisation (*exemple* : 2134 « Travaux d'amélioration ») mais directement comptabilisées dans les composants correspondants de l'immeuble auxquelles les travaux se rapportent.

Toutefois, si à la date de mise en œuvre de la réforme, ces travaux antérieurement effectués ne peuvent pas être rattachés à des composants existants, ils seront maintenus « distinctement » à l'actif et amortis sur la durée restant à courir.

Par conséquent, les comptes sur lesquels ces travaux ont été enregistrés ne peuvent plus être débités à la date du changement comptable. Ils seront soldés à l'expiration de l'amortissement, lorsque la valeur nette comptable correspondante sera sortie. Ces comptes, en voie d'extinction, sont détaillés au paragraphe 2-4-1.

En revanche, les comptes d'immobilisation en cours correspondant à des travaux d'amélioration ou d'agencements et d'aménagements de constructions sont directement supprimés. A la date du changement comptable, les montants y figurant seront ventilés sur les comptes d'immobilisations en cours des composants d'immeubles auxquels les travaux se rapportent.

Les comptes concernés sont les suivants : 23134, 23135, 23144, 23145, 293134, 293135, 293144 et 293145.

2.1.4. Création du compte 1649 « Refinancement de dette »

Un refinancement de dette se définit comme étant une opération budgétaire par laquelle le remboursement anticipé du capital restant dû du prêt est financé par la souscription d'un nouvel emprunt. Le montant de l'emprunt de refinancement ne peut excéder le montant du capital restant dû renégocié. Il ne saurait financer la charge des intérêts (capitalisés ou non) ou tous autres frais financiers liés à cet emprunt et relevant de la section de fonctionnement. Toutefois, le capital restant dû renégocié peut être majoré du montant de la pénalité de remboursement anticipé quand celle-ci est capitalisée.

Jusqu'à présent, les opérations de refinancement de la dette étaient comptabilisées dans les comptes par nature 164, au même titre que les mouvements en capital des emprunts initiaux.

Ces opérations de refinancement de la dette conduisaient à augmenter les masses budgétaires sans permettre une amélioration de la lisibilité des budgets des offices.

La création du compte 1649 « Refinancement de dette » est destinée à obtenir une meilleure lisibilité des budgets et des comptes, en isolant les opérations qui se rapportent à l'endettement.

2.1.5. Reclassement des « autres charges extérieures relatives à l'exploitation »

Par analogie avec le PCG, les charges relatives à l'exploitation comptabilisées dans l'ancienne nomenclature dans les différentes subdivisions des comptes 628 seront dorénavant enregistrées dans les comptes 611 « Sous-traitance générale ».

2.2. Mise à jour complète du plan de comptes

2.2.1. Comptes supprimés ou subdivisés

a) Comptes d'exécution

1312 Collectivités locales et établissements publics locaux »

13912 Collectivités locales et établissements publics locaux

Les subdivisions des subventions d'équipement sont davantage détaillées (voir créations de comptes). L'intitulé des comptes 1312 et 13912 devient désormais « Régions ».

1516 Provisions pour risques sur opérations immobilières

Ce compte, dont le libellé devient « Provisions pour pertes sur contrats », se subdivise (voir créations de comptes).

1572 Provisions pour grosses réparations

Ce compte correspond dorénavant aux provisions pour gros entretien (voir créations de comptes).

168811 Opérations d'accession (relais et préfinancement)

168812 Autres intérêts courus non échus sur emprunts en cours d'amortissement

168821 Opérations d'accession (relais et préfinancement)

168822 Autres intérêts courus capitalisables

Les subdivisions des comptes 16881 « Intérêts courus non échus sur emprunts en cours d'amortissement » et 16882 « Intérêts courus capitalisables » sont modifiées (voir créations de comptes).

Les ventilations des comptes 213, 2313 « Constructions » et 214, 2314 « Constructions sur sols d'autrui » sont modifiées. Les comptes d'amortissement et de dépréciation correspondants sont adaptés en conséquence (voir créations de comptes).

2131 Immeubles de rapport

2133 Bâtiments administratifs

2136 Autres ensembles immobiliers

2141 Immeubles de rapport

2143 Bâtiments administratifs

2146 Autres ensembles immobiliers

23131 Immeubles de rapport

23133 Bâtiments administratifs

23136 Autres ensembles immobiliers

23134 Travaux d'amélioration

23135 Agencements et aménagements des constructions

23141 Immeubles de rapport

23143 Bâtiments administratifs

23144 Travaux d'amélioration

23145 Agencements et aménagements des constructions

23146 Autres ensembles immobiliers

28131 Immeubles de rapport

28133 Bâtiments administratifs

28136 Autres ensembles immobiliers

28141 Immeubles de rapport

28143 Bâtiments administratifs

28146 Autres ensembles immobiliers

29131 Immeubles de rapport

29133 Bâtiments administratifs

29136 Autres ensembles immobiliers

29141 Immeubles de rapport

29143 Bâtiments administratifs

29146 Autres ensembles immobiliers

27688 Prêts pour accession et amélioration

Les subdivisions du compte 2768 « Intérêts courus » sont modifiées (voir créations de comptes).

292 Provisions pour dépréciation des immeubles en location-vente et des immeubles reçus en affectation

Ce compte, dont le libellé devient « Dépréciation des immeubles en location-vente et des immeubles reçus en affectation » se subdivise (voir créations de comptes).

293131 Immeubles de rapport

293133 Bâtiments administratifs

293134 Travaux d'amélioration

293135 Agencements et aménagements des constructions

293136 Autres ensembles immobiliers

293141 Immeubles de rapport

293143 Bâtiments administratifs

293144 Travaux d'amélioration

293145 Agencements et aménagements des constructions
293146 Autres ensembles immobiliers
29761 Créances diverses
Le solde de ce compte sera repris au crédit du nouveau compte d'exécution 2976 « Autres créances immobilisées ».

395 Provisions pour dépréciation des immeubles achevés
Ce compte change de libellé et se subdivise (voir créations de comptes).

41915 Emprunteurs et locataires-acquéreurs
Ce compte se subdivise (voir créations de comptes).

46715 Créiteurs divers - Dépôts de garantie
Ce compte se subdivise (voir créations de comptes).

46725 Débiteurs divers - Dépôts de garantie
Ce compte se subdivise (voir créations de comptes).

47131 Recettes perçues avant émission de titre - Dépôts de garantie
Ce compte se subdivise (voir créations de comptes).

47821 Différences d'indexation - Actif
Le solde sera repris au nouveau débit du compte 4781 « Différences d'indexation - Actif ».

47822 Différences d'indexation - Passif
Le solde sera repris au nouveau crédit du compte 4782 « Différences d'indexation - Passif ».

4811 Charges différées
4812 Frais d'acquisition des immobilisations
4818 Charges diverses à étaler
49687 Produits à recevoir
Le solde sera repris au crédit du nouveau compte d'exécution 4968 « Dépréciation des comptes de produits à recevoir »
(voir créations de comptes).

519 Crédits de trésorerie
Ce compte se subdivise (voir créations de comptes).

609 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats
Ce compte se subdivise (voir créations de comptes).

614 Charges locatives et de copropriété
Ce compte se subdivise (voir créations de comptes).

6152 Gros entretien sur biens immobiliers
Ce compte se subdivise (voir créations de comptes).

6153 Grosses réparations sur biens immobiliers
6186 Concours divers (cotisations)
Le compte « Concours divers (cotisations) » correspond désormais au nouveau compte 6281 (voir créations de comptes).

6187 Redevances
Le compte « Redevances » correspond au nouveau compte 6285 (voir créations de comptes).

6188 Frais de garantie CGLS
Ces frais sont désormais comptabilisés au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Les charges locatives comptabilisées aux comptes 628 sont reclassées dans des comptes 611, conformément au PCG.

62811 Hygiène et sécurité, part non récupérable
62812 Hygiène et sécurité, part récupérable
62821 Espaces verts, part non récupérable
62822 Espaces verts, part récupérable
62831 Chauffage, part non récupérable
62832 Chauffage, part récupérable
62841 Nettoyage, part non récupérable
62842 Nettoyage, part récupérable
62861 Ascenseurs, part non récupérable
62862 Ascenseurs, part récupérable
62881 Divers, part non récupérable
62882 Divers, part récupérable

6752 Immobilisations corporelles
Ce compte se subdivise (voir créations de comptes).

6811231 Immeubles de rapport
6811233 Bâtiments administratifs
6811236 Autres ensembles immobiliers
6811241 Immeubles de rapport
6811243 Bâtiments administratifs
6811246 Autres ensembles immobiliers
68122 Frais d'acquisition des immobilisations
68128 Charges à étaler

7911 Charges différées
7912 Frais d'acquisition des immobilisations
7917 Grosses réparations
7918 Charges à étaler

b) Autres comptes

628 Autres charges relatives à l'exploitation
6281 Hygiène et sécurité
6282 Espaces verts
6283 Chauffage
6284 Nettoyage
6286 Ascenseurs
6288 Divers

2.2.2. Créations de comptes ou de subdivisions de comptes

a) Comptes d'exécution

115 Impact sur capitaux propres de la réforme comptable 2005 »
1312 Régions
1313 Départements
1314 Communes
1315 Etablissements publics locaux et nationaux
1316 Entreprises publiques
1317 Entreprises et organismes privés
13912 Régions
13913 Départements
13914 Communes
13915 Etablissements publics locaux et nationaux
13916 Entreprises publiques
13917 Entreprises et organismes privés (hors PEEC)
15161 Opérations locatives
15162 Opérations d'accession à la propriété
153 Provisions pour pensions et obligations similaires
1572 Provisions pour gros entretien
1649 Refinancement de dette
168811 Opérations locatives
168812 Opérations d'accession
168813 Autres intérêts courus non échus sur emprunts en cours d'amortissement
168821 Opérations locatives
168822 Opérations d'accession
168823 Autres intérêts courus capitalisables
2113 Terrains loués
Douze composants sont créés pour les immeubles de rapport :
2131101 Structure
2131102 Menuiseries extérieures
2131103 Chauffage collectif
2131104 Chauffage individuel
2131105 Etanchéité
2131106 Ravalement avec amélioration
2131107 Electricité
2131108 Plomberie/Sanitaire
2131109 Ascenseurs
2131110 Equipements de sécurité
2131111 Aménagements extérieurs
2131112 Aménagements intérieurs sur équipements intérieurs

De la même façon, les mêmes composants sont créés pour les bâtiments administratifs et les autres ensembles immobiliers qu'il s'agisse d'immeubles achevés ou en construction, sur sols propres ou sur sols d'autrui. Les composants des comptes d'amortissements correspondants sont également créés.

2131501 à 2131512 Composants des bâtiments administratifs
2131801 à 2131812 Composants des autres ensembles immobiliers
2141101 à 2141112 Composants des immeubles de rapport sur sol d'autrui
2141501 à 2141512 Composants des bâtiments administratifs sur sol d'autrui

2141801 à 2141812 Composants des autres ensembles immobiliers sur sol d'autrui
23131101 à 23131112 Composants des immeubles de rapport en cours
23131501 à 23131512 Composants des bâtiments administratifs en cours
23131801 à 23131812 Composants des autres ensembles immobiliers en cours
23141101 à 23141112 Composants des immeubles de rapport sur sol d'autrui en cours
23141501 à 23141512 Composants des bâtiments administratifs sur sol d'autrui en cours
23141801 à 23141812 Composants des autres ensembles immobiliers sur sol d'autrui en cours
28131101 à 28131112 Composants des amortissements des immeubles de rapport
28131501 à 28131512 Composants des amortissements des bâtiments administratifs
28131801 à 28131812 Composants des amortissements des autres ensembles immobiliers
28141101 à 28141112 Composants des amortissements des immeubles de rapport sur sol d'autrui
28141501 à 28141512 Composants des amortissements des bâtiments administratifs sur sol d'autrui
28141801 à 28141812 Composants des amortissements des autres ensembles immobiliers sur sol d'autrui

27684 Intérêts courus sur prêts

27688 Intérêts courus divers

29113 Terrains loués

291311 Immeubles de rapport

291315 Bâtiments administratifs

291318 Autres ensembles immobiliers

291411 Immeubles de rapport

291415 Bâtiments administratifs

291418 Autres ensembles immobiliers

2921 Immeubles reçus en location-vente

2922 Immeubles reçus en affectation

2931311 Immeubles de rapport

2931315 Bâtiments administratifs

2931318 Autres ensembles immobiliers

2931411 Immeubles de rapport

2931415 Bâtiments administratifs

2931418 Autres ensembles immobiliers

2976 Autres créances immobilisées

Ce compte reprend le solde du compte 29761 « Créances diverses », désormais supprimé.

3951 Disponibles à la vente

3958 Logements temporairement loués

419151 Emprunteurs

419152 Locataires (location - accession)

425 Personnel - Acomptes

467151 Crédeurs divers - Dépôts de garantie »

467158 Crédeurs divers - Dépôts de garantie (OTR ou équivalent)

467251 Débiteurs divers - Dépôts de garantie

467258 Débiteurs divers - Dépôts de garantie (OTR ou équivalent)

4678 Gestion d'immeubles déléguée à un tiers

471311 Recettes perçues avant émission de titre - Dépôts de garantie

471318 Recettes perçues avant émission de titre - Dépôts de garantie (OTR ou équivalent)

4781 Différences d'indexation - Actif

4782 Différences d'indexation - Passif

4811 Pénalités de renégociation de la dette

4968 Dépréciation des comptes de produits à recevoir

5193 Lignes de crédits de trésorerie

5198 Autres crédits de trésorerie

542 Disponibilités chez d'autres tiers

6091 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats - terrains

6092 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats - approvisionnements

6094 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats - achats d'études et de prestations de services

6096 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats - achats non stockés de matière et fournitures

6098 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats - frais

Les charges locatives qui étaient comptabilisées aux comptes 628 sont désormais reclassées dans des comptes 611, conformément au PCG.

61111 Hygiène et sécurité, part non récupérable

61112 Hygiène et sécurité, part récupérable

61121 Espaces verts, part non récupérable

61122 Espaces verts, part récupérable

61131 Chauffage, part non récupérable
61132 Chauffage, part récupérable
61141 Nettoyage, part non récupérable
61142 Nettoyage, part récupérable
61151 Frais de gestion d'immeubles, part non récupérable
61152 Frais de gestion d'immeubles, part récupérable
61161 Ascenseurs, part non récupérable
61162 Ascenseurs, part récupérable
61181 Divers, part non récupérable
61182 Divers, part récupérable
6141 Charges locatives et de copropriété, part non récupérable
6142 Charges locatives et de copropriété, part récupérable
61521 Dépenses de gros entretien sur biens immobiliers, part non récupérable
61522 Dépenses de gros entretien sur biens immobiliers, part récupérable
6223 Honoraires de syndic
6281 Concours divers (cotisations)
6284 Frais de recrutement de personnel
6285 Redevances
67521 Valeur nette comptable des composants remplacés
67522 Valeur nette comptable des immobilisations corporelles cédées
67523 Valeur nette comptable des immobilisations corporelles démolies ou mises au rebut
Les dotations aux amortissements et aux provisions suivantes sont ventilées par composants :
6811231101 à 6811231112 Immeubles de rapport
6811231501 à 6811231512 Bâtiments administratifs
6811231801 à 6811231812 Autres ensembles immobiliers
6811241101 à 6811241112 Immeubles de rapport sur sols d'autrui
6811241501 à 6811241512 Bâtiments administratifs sur sols d'autrui
6811241801 à 6811241812 Autres ensembles immobiliers sur sols d'autrui
6862 Dotation aux amortissements des charges financières à répartir
7913 Prestations fournies sous forme d'avantages en nature au personnel
7961 Pénalités de renégociation de la dette

b) Autres comptes

2131 Bâtiments
21311 Immeubles de rapport
21315 Bâtiments administratifs
21318 Autres ensembles immobiliers
2141 Bâtiments sur sol d'autrui
21411 Immeubles de rapport
21415 Bâtiments administratifs
21418 Autres ensembles immobiliers
23131 Bâtiments en cours
231311 Immeubles de rapport en cours
231315 Bâtiments administratifs en cours
231318 Autres ensembles immobiliers en cours
23141 Bâtiments en cours
231411 Immeubles de rapport en cours
231415 Bâtiments administratifs en cours
231418 Autres ensembles immobiliers en cours
28131 Bâtiments
281311 Immeubles de rapport
281315 Bâtiments administratifs
281318 Autres ensembles immobiliers
28141 Bâtiments
281411 Immeubles de rapport
281415 Bâtiments administratifs
281418 Autres ensembles immobiliers
29131 Bâtiments
29141 Bâtiments
293131 Bâtiments
293141 Bâtiments

- 611 Sous-traitance générale
- 6111 Hygiène et sécurité
- 6112 Espaces verts
- 6113 Chauffage
- 6114 Nettoyage
- 6115 Frais de gestion d'immeubles
- 6116 Ascenseurs
- 6118 Divers
- 628 Divers
- 6811231 Bâtiments
- 68112311 Immeubles de rapport
- 68112315 Bâtiments administratifs
- 68112318 Autres ensembles immobiliers
- 6811241 Bâtiments
- 68112411 Immeubles de rapport
- 68112415 Bâtiments administratifs
- 68112418 Autres ensembles immobiliers

2.2.3. Comptes modifiés

Comptes 2134 et 2144 « Travaux d'amélioration »

Ces comptes, en voie d'extinction, ne peuvent plus être débités à compter de la mise en application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants.

Comptes 2135 et 2145 « Agencements et aménagements des constructions »

Ces comptes, en voie d'extinction, ne peuvent plus être débités à compter de la mise en application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants.

16414 Emprunts locatifs aidés par l'Etat postérieurs au PLA (PLUS,...)

Ce compte, dont l'ancien libellé était Emprunt PLUS (prêt locatif à usage social) comptabilise désormais tous les emprunts locatifs de la caisse des dépôts et consignations postérieurs au PLA.

2111 Terrains

Ce compte ne comptabilise plus les terrains appartenant à l'office et donnés en location, désormais imputés sur le nouveau compte 2113 (voir créations de comptes).

4817 Grosses réparations à étaler

Ce compte, en voie d'extinction, ne peut plus être débité à compter du 1^{er} janvier 2006.

2.2.4. Changement de libellés

a) Comptes d'exécution

- 1646 Crédit Local de France-Dexia
- 2224 Travaux sur immeubles reçus en affectation
- 2312 Terrains en cours
- 28224 Travaux sur immeubles reçus en affectation
- 2905 Dépréciation des immobilisations incorporelles - Concessions et droits similaires
- 2912 Dépréciation des immobilisations corporelles - Agencements
- 2915 Dépréciation des immobilisations corporelles - Installations techniques, matériel et outillage
- 2932 Dépréciation des immobilisations en cours - Immobilisations incorporelles en cours
- 2966 Participations et créances rattachées à des participations - Autres formes de participations
- 2971 Titres immobilisés (droit de propriété)
- 2972 Titres immobilisés (droit de créances)
- 2975 Dépôts et cautionnements versés
- 2976 Autres créances immobilisées
- 391 Dépréciation des terrains à aménager
- 392 Dépréciation des approvisionnements
- 393 Dépréciation des immeubles en cours
- 394 Dépréciation des immeubles achevés
- 397 Dépréciation des immeubles acquis par résolution de vente ou adjudication
- 590 Dépréciation des valeurs mobilières de placement
- 661123 Intérêts compensateurs
- 6865 Dotations aux provisions financières
- 6875 Dotations aux provisions exceptionnelles
- 6876 Dotations aux dépréciations exceptionnelles
- 691 Participations des salariés aux résultats
- 7133 Immeubles en cours

7135 Immeubles achevés
744 Subventions pour travaux de gros entretien
7865 Reprises sur provisions financières
7866 Reprises sur dépréciation des éléments financiers
7875 Reprises sur provisions exceptionnelles
7876 Reprises sur dépréciations exceptionnelles
7963 Intérêts compensateurs

b) Autres comptes

15 Provisions
1516 Provisions pour pertes sur contrats
2313 Constructions en cours
2314 Constructions sur sol d'autrui en cours
29 Dépréciation des immobilisations
290 Dépréciation des immobilisations incorporelles
2908 Dépréciation des immobilisations incorporelles - Autres
291 Dépréciation des immobilisations corporelles
2911 Dépréciation des immobilisations corporelles - Terrains
2913 Dépréciation des immobilisations corporelles - Constructions
2914 Dépréciation des immobilisations corporelles- Construction sur sol d'autrui
2918 Dépréciation des immobilisations corporelles - Autres immobilisations corporelles
292 Dépréciation des immeubles en location-vente et des immeubles reçus en affectation
293 Dépréciation des immobilisations en cours
2931 Dépréciation des immobilisations en cours - Immobilisations corporelles en cours
296 Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
2961 Participations et créances rattachées à des participations - Titres de participations
297 Dépréciation des autres immobilisations financières
2974 Prêts
2978 Dépréciation des prêts pour accession et amélioration
39 Dépréciation des stocks et en cours
395 Dépréciations des immeubles achevés
49 Dépréciation des comptes de tiers
491 Dépréciation des comptes de locataires, acquéreurs et comptes rattachés
496 Dépréciation des comptes de débiteurs divers
54 Régies d'avances et accreditifs
59 Dépréciation des comptes financiers
628 Divers
675 Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés, démolis, mis au rebut
6815 Dotations aux provisions d'exploitation
6816 Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
6817 Dotations pour dépréciations des actifs circulants
6866 Dotations pour dépréciations des éléments financiers
7815 Reprises sur provisions d'exploitation
7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
7817 Reprises sur dépréciations des actifs circulants
Fait à Paris, le 25 novembre 2005.

*Le ministre de l'emploi,
de la cohésion sociale
et du logement,
Pour le ministre et par délégation :
Le directeur général de
l'urbanisme,
de l'habitat et de la construction,
Le chef du service de l'habitat,
M.-D. De Veyrinas*

*Le ministre de l'économie,
des finances et de l'industrie,
Pour le ministre et par
délégation :*

ANNEXE I
TABLE DE TRANSPOSITION

ANCIEN PLAN COMPTABLE	NOUVEAU PLAN COMPTABLE	OBSERVATIONS
1312 Collectivités locales et établissements publics locaux	1312 Régions 1313 Départements 1314 Communes 1315 Établissements publics locaux et nationaux	Le solde du compte 1312 sera ventilé au crédit des comptes 1312, 1313 et 1315 en fonction de l'origine des subventions. Le compte 1315 enregistre notamment les subventions ANRU pour la part finançant des dépenses d'investissement
1318 Autres subventions	1316 Entreprises publiques 1317 Entreprises et organismes privés 1318 Autres subventions	Les comptes 1316 et 1317 sont créés. Les montants inscrits au compte 1318, correspondant à des subventions d'entreprises publiques ou d'entreprises et d'organismes privés, sont à ventiler au crédit des comptes 1316 et 1317
13912 Collectivités locales et établissements publics locaux	13912 Régions 13913 Départements 13914 Communes 13915 Établissements publics locaux et nationaux	Le solde du compte 13912 sera ventilé au crédit des comptes 13912, 13913, 13914 et 13915
13918 Autres subventions	13916 Entreprises publiques 13917 Entreprises et organismes privés (hors PEEC) 13918 Autres subventions	La création des comptes 1316 et 1317 donne lieu à la création des comptes 13916 et 13917. Le solde du compte 13918 sera ventilé au crédit des comptes 13916, 13917 et 13918
1516 Provisions pour risques sur opérations immobilières	1516 Provisions pour pertes sur contrats 15161 Opérations locatives 15162 Opérations d'accession à la propriété	Le compte 1516 change de libellé et se subdivise. Le solde du compte 1516 sera ventilé au crédit des comptes 15161 et 15162
1572 Provisions pour grosses réparations	1572 Provisions pour gros entretien	Les provisions pour gros entretien (PGE) se substituent aux provisions pour grosses réparations (PGR). Elles sont réservées à des dépenses de 2 ^e catégorie prévues dans un programme pluriannuel de gros entretien (voir commentaires du compte 1572 relatifs aux provisions pour gros entretien).
		Lors de la transposition des comptes en balance d'entrée 2006, seule la fraction de PGR (au 31/12/2004) représentative de la PGE déterminée selon les nouvelles dispositions, sera maintenue au compte 1572. L'excédent sera repris sur les capitaux propres en débitant le compte 1572 par le crédit du compte d'ajustement 115
168811 Opérations d'accession (relais et préfinancement)	168812 Opérations d'accession	Le solde du compte 168811 sera à imputer au crédit du compte 168812. (Reprise automatique dans RCT et Hélios)
168812 Autres intérêts courus non échus sur emprunts en cours d'amortissement	168811 Opérations locatives 168813 Autres intérêts courus non échus sur emprunts en cours d'amortissement	Le solde du compte 168812 sera à ventiler au crédit des comptes 168811 et 168813
168821 Opérations d'accession (relais et	168822 Opérations d'accession	Le solde du compte 168821 sera à imputer au crédit du compte 168822. (Reprise automatique dans RCT et Hélios)

préfinancement)		
168822 Autres intérêts courus capitalisables	168821 Opérations locatives 168823 Autres intérêts courus capitalisables	Le solde du compte 168822 sera à ventiler au crédit des comptes 168821 et 168823
2111 Terrains nus	2111 Terrains nus 2113 Terrains loués	Les montants inscrits au débit du compte 2111 correspondant à des terrains appartenant à l'office et donnés en location, notamment par des baux emphytéotiques, sont à imputer au débit du compte 2113
2131 Immeubles de rapport	2131 Bâtiments 21311 Immeubles de rapport 2131101 Structure 2131102 Menuiseries extérieures 2131103 Chauffage collectif 2131104 Chauffage individuel 2131105 Étanchéité 2131106 Ravalement avec amélioration 2131107 Électricité 2131108 Plomberie / Sanitaire 2131109 Ascenseurs 2131110 Équipements de sécurité 2131111 Aménagements extérieurs 2131112 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Le nouveau plan de comptes est adapté de manière à créer un compte d'exécution par composant. Douze composants, subdivisions du compte 21311 sont proposés. Les immeubles inscrits dans le patrimoine de l'office au 31/12/2004 (comme les opérations nouvelles sur 2005) sont à ventiler par composants selon la décomposition entérinée par le conseil d'administration (voir modalités de retraitement du stock d'immeubles de logement social : reconstitution du coût historique ou réallocation des VNC). Les montants à inscrire pour chaque composant sont indiqués et justifiés par l'ordonnateur pour chaque immeuble
2133 Bâtiments administratifs	21315 Bâtiments administratifs 2131501 Structure 2131502 Menuiseries extérieures..... 2131512 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Le compte « Bâtiments administratifs » est reclassé conformément à la numérotation du PCG. Les propositions du CSTB concernant les ventilations par composants des immeubles de logement social ne sont pas toujours adaptées aux bâtiments administratifs. En effet, le choix des composants est fonction de l'utilisation de l'immobilisation. Le nombre, la nature, l'importance relative et la fréquence de renouvellement des composants sera déterminée après étude technique par les services de l'office. Les choix seront ensuite validés par le conseil d'administration
2134 Travaux d'amélioration	2134 Travaux d'amélioration	Le compte 2134 ne peut plus être débité à compter de la date de changement comptable (compte en voie d'extinction). Les travaux d'amélioration seront désormais à comptabiliser sur les comptes des composants des immobilisations auxquels ils se rapportent.
		A la date de changement comptable, les montants figurant au compte 2134 correspondant à des travaux non rattachés à des composants identifiés d'immeubles sont maintenus distinctement à l'actif et amortis sur la durée restant à courir. A l'expiration de la durée d'amortissement, la valeur nette comptable de ces travaux (égale à zéro) sera sortie
2135 Agencements et aménagements des constructions	2135 Agencements et aménagements des constructions	Le compte 2135 ne peut plus être débité à compter de la date de changement comptable (compte en voie d'extinction). Les travaux d'agencement et d'aménagement des constructions seront désormais à comptabiliser sur les comptes des composants des bâtiments administratifs. A la date de changement comptable, les montants figurant au compte 2135 correspondant à des travaux qui ne sont pas rattachés à des composants identifiés de bâtiments administratifs sont maintenus distinctement à l'actif dans ce compte 2135 et amortis sur la durée restant à courir. A l'expiration de la durée, la valeur nette comptable de ces travaux sera sortie. (Même principe que pour le compte 2134)
2136 Autres ensembles immobiliers	21318 Autres ensembles immobiliers 2131801 Structure 2131802 Menuiseries extérieures... 2131812 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Le compte « Autres ensembles immobiliers » est reclassé conformément à la numérotation du PCG. A la date de changement comptable, les immobilisations « Autres ensembles immobiliers » inscrites dans le patrimoine de l'office au 31/12/2004 (comme les opérations nouvelles sur 2005) sont à ventiler par composants selon la décomposition entérinée par le conseil d'administration. Les foyers ou les résidences universitaires s'apparentent à des immeubles de logement social. Les montants à inscrire pour chaque composant sont indiqués et justifiés par l'ordonnateur pour chaque

		immeuble
2141 Immeubles de rapport	21411 Immeubles de rapport 2141101 Structure 2141102 Menuiseries extérieures... 2141112 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Idem 21311
2143 Bâtiments administratifs	21415 Bâtiments administratifs 2141501 Structure 2141502 Menuiseries extérieures... 2141512 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Idem 21315
2144 Travaux d'amélioration	2144 Travaux d'amélioration	Idem 2134
2145 Agencements et aménagements des constructions	2145 Agencements et aménagements des constructions	Idem 2135
2146 Autres ensembles immobiliers	21418 Autres ensembles immobiliers 2141801 Structure 2141802 Menuiseries extérieures... 2141812 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Idem 2136 / 21318
23131 Immeubles de rapport	231311 Immeubles de rapport 23131101 Structure 23131102 Menuiseries extérieures... 23131112 Aménagements intérieurs sur équipements communs	L'office a le choix entre une décomposition par composants des immobilisations dès leur construction (compte 23) ou uniquement à partir de leur mise en service (compte 21). Si l'office décide de ne ventiler les immeubles par composants qu'à partir de leur mise en service (après transfert du compte 23 au compte 21), les montants des travaux, pendant la période de construction, sont intégralement enregistrés au débit du compte 2313101 « structure ». En revanche, si l'office choisit de décomposer les immobilisations par composants dès le stade de la construction, le solde du compte 23131 sera alors ventilé au débit des différents comptes de composants utilisés. A l'achèvement des travaux, les comptes des composants du 23131 seront crédités par le débit des subdivisions correspondantes du compte 21311
23133 Bâtiments administratifs	231315 Bâtiments administratifs 23131501 Structure 23131502 Menuiseries extérieures... 23131512 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Le compte « Bâtiments administratifs » est reclassé conformément à la numérotation du PCG. Même principe que pour le compte 23131. L'office a le choix entre une décomposition par composants des immobilisations dès leur construction (compte 23) ou uniquement à partir de leur mise en service (compte 21)
23134 Travaux d'amélioration		Ce compte est supprimé. Les montants figurant au compte 23134 seront ventilés sur les comptes d'immobilisations en cours des composants d'immeubles auxquels les travaux se rapportent
23135 Agencements et aménagements des constructions		Ce compte est supprimé. Les montants figurant au compte 23135 seront ventilés sur les comptes des composants des bâtiments administratifs auxquels les travaux se rapportent
23136 Autres ensembles immobiliers	231318 Autres ensembles immobiliers 23131801 Structure 23131802 Menuiseries extérieures... 23131812 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Le compte « Autres ensembles immobiliers » est reclassé conformément au PCG. Même principe que pour le compte 23131. L'office a le choix entre une décomposition par composants des immobilisations dès leur construction (compte 23) ou uniquement à partir de leur mise en service (compte 21)
	231411 Immeubles de rapport 23141101 Structure 23141102	

23141 Immeubles de rapport	Menuiseries extérieures... 23141112 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Idem 23131
23143 Bâtiments administratifs	231415 Bâtiments administratifs 23141501 Structure 23141502 Menuiseries extérieures... 23141512 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Idem 23133
23144 Travaux d'amélioration		Idem 23134
23145 Agencements et aménagements des constructions		Idem 23135
23146 Autres ensembles immobiliers	231418 Autres ensembles immobiliers 23141801 Structure 23141802 Menuiseries extérieures... 23141812 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Idem 231318
27688 Prêts pour accession et amélioration	27684 Intérêts courus sur Prêts	Le solde du compte 27688 est imputé au débit du compte 27684. (Reprise automatique dans RCT et Hélios)
28131 Immeubles de rapport	281311 Immeubles de rapport 28131101 Structure 28131102 Menuiseries extérieures... 28131112 Aménagements intérieurs sur équipements communs	La comptabilisation des immeubles de rapport par composants conduit à ventiler les amortissements par type de composants. L'office indiquera, en les justifiant, les montants à imputer sur les différents comptes d'amortissement et transmettra au comptable les nouveaux tableaux d'amortissement.
		Le mode d'amortissement est linéaire. La durée d'amortissement correspond à la durée d'utilisation probable du composant considéré.
		Si l'office opte pour un retraitement des immeubles existant selon la méthode de reconstitution du coût historique, l'ensemble des amortissements est recalculé en fonction de la reconstitution des valeurs brutes des différents composants, des dates d'acquisition et des nouvelles durées d'amortissement.
		Les excédents ou les insuffisances d'amortissements, constatés pour chaque composant, ont un impact sur les capitaux propres. Une augmentation d'amortissement sera imputée au débit du compte d'ajustement 115. A l'inverse, une diminution d'amortissement sera imputée au crédit du compte 115. Si l'office choisit la méthode de réal-location des valeurs nettes comptables, le retraitement consistant à une simple ventilation des valeurs brutes et des amortissements, le montant global des amortissements ne varie pas. Cette méthode est sans impact sur les capitaux propres
28133 Bâtiments administratifs	281315 Bâtiments administratifs 28131501 Structure 28131502 Menuiseries extérieures... 28131512 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Même principe que pour le compte 28131
		Les travaux d'amélioration maintenus sur le compte 2134 à la date de changement comptable sont amortis au compte 28134 sur la durée restant à courir. L'amortissement devient exclusivement linéaire. Si, à la date de changement comptable, des travaux d'amélioration sont rattachés à des comptes de composants

28134 Travaux d'amélioration	28134 Travaux d'amélioration	d'immeubles (voir compte 2134), les amortissements correspondants seront également à sortir du compte 28134 et à transférer, après retraitement des immeubles, sur les comptes d'amortissement des composants identifiés. Les excédents ou les insuffisances d'amortissement ont un impact sur les capitaux propres (avec la méthode de reconstitution du coût historique amorti)
28135 Agencements et aménagements des constructions	28135 Agencements et aménagements des constructions	Même principe que pour le compte 28134
28136 Autres ensembles immobiliers	281318 Autres ensembles immobiliers 28131801 Structure 28131802 Menuiseries extérieures... 28131812 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Même principe que pour le compte 28131
28141 Immeubles de rapport	281411 Immeubles de rapport 28141101 Structure 28141102 Menuiseries extérieures... 28141112 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Même principe que pour le compte 28131
28143 Bâtiments administratifs	281415 Bâtiments administratifs 28141501 Structure 28141502 Menuiseries extérieures... 28141512 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Même principe que pour le compte 28131
28144 Travaux d'amélioration	28144 Travaux d'amélioration	Même principe que pour le compte 28134
28145 Agencements et aménagements des constructions	28145 Agencements et aménagements des constructions	Même principe que pour le compte 28135
28146 Autres ensembles immobiliers	281418 Autres ensembles immobiliers 28141801 Structure 28141802 Menuiseries extérieures... 28141812 Aménagements intérieurs sur équipements communs	Même principe que pour le compte 28131
29111 Terrains nus	29111 Terrains nus 29113 Terrains loués	Les montants inscrits au crédit du compte 29111 correspondant à des dépréciations de terrains appartenant à l'office et donnés en location, notamment par des baux emphytéotiques, sont à imputer au crédit du compte 29113
29131 Immeubles de rapport	291311 Immeubles de rapport	Les dépréciations sur les immeubles de rapport ne font pas l'objet d'une ventilation par composants
29133 Bâtiments administratifs	291315 Bâtiments administratifs	Même principe que pour le compte 29131
29134 Travaux d'amélioration	29134 Travaux d'amélioration	Lorsque les travaux d'amélioration sont maintenus distinctement à l'actif au compte 2134, le compte de dépréciation 29134 n'est pas modifié. Les dépréciations enregistrées au compte 29134 correspondant à des travaux d'amélioration rattachés, à la date de changement comptable, à des composants d'immeubles (voir 2134), seront à réimputer sur les comptes de dépréciations des immeubles

		sur lesquels les travaux se rapportent
29135 Agencements et aménagements des constructions	29135 Agencements et aménagements des constructions	Même principe que pour le compte 29134
29136 Autres ensembles immobiliers	291318 Autres ensembles immobiliers	Même principe que pour le compte 29131
29141 Immeubles de rapport	291411 Immeubles de rapport	Même principe que pour le compte 29131
29143 Bâtiments administratifs	291415 Bâtiments administratifs	Même principe que pour le compte 29131
29144 Travaux d'amélioration	29144 Travaux d'amélioration	Même principe que pour le compte 29134
29145 Agencements et aménagements des constructions	29145 Agencements et aménagements des constructions	Même principe que pour le compte 29134
29146 Autres ensembles immobiliers	291418 Autres ensembles immobiliers	Même principe que pour le compte 29131
292 Provisions pour dépréciation des immeubles en location-vente et des immeubles reçus en affectation	292 Dépréciation des immeubles en location-vente et des immeubles reçus en affectation 2921 Immeubles reçus en location-vente 2922 Immeubles reçus en affectation	Le solde du compte 292 sera ventilé au crédit des comptes 2921 et 2922
293131 Immeubles de rapport	2931311 Immeubles de rapport	Même principe que pour le compte 29131
293133 Bâtiments administratifs	2931315 Bâtiments administratifs	Même principe que pour le compte 29131
293134 Travaux d'amélioration		Suite à la suppression du compte 23134, le compte 293134 est également supprimé. Le solde du compte 293134 sera repris en fonction des ventilations du compte 23134 à la date de changement comptable
293135 Agencements et aménagements des constructions		Ce compte est supprimé. Même principe que pour le compte 293134
293136 Autres ensembles immobiliers	2931318 Autres ensembles immobiliers	Même principe que pour le compte 29131
293141 Immeubles de rapport	2931411 Immeubles de rapport	Même principe que pour le compte 29131
293143 Bâtiments administratifs	2931415 Bâtiments administratifs	Même principe que pour le compte 29131

293144 Travaux d'amélioration		Ce compte est supprimé. Même principe que pour le compte 293134
293145 Agencements et aménagements des constructions		Ce compte est supprimé. Même principe que pour le compte 293134
293146 Autres ensembles immobiliers	2931418 Autres ensembles immobiliers	Même principe que pour le compte 29131
29761 Créances diverses	2976 Autres créances immobilisées	Ce compte est supprimé. Le solde du compte 29761 sera imputé au crédit du compte 2976. (Reprise automatique avec RCT et Hélios)
395 Provisions pour dépréciation des immeubles achevés	395 Dépréciation des immeubles achevés 3951 Disponibles à la vente 3958 Logements temporairement loués	Le compte 395 est subdivisé. Le solde du compte 395 sera à ventiler au crédit des comptes 3951 et 3958
41915 Emprunteurs et locataires-acquéreurs	419151 Emprunteurs 419152 Locataires (location-accession)	Le compte 41915 est subdivisé. Le solde du compte 41915 est à ventiler au crédit des comptes 419151 et 419152
46715 Créanciers divers - Dépôts de garantie	467151 Créanciers divers - Dépôts de garantie 467158 Créanciers divers - Dépôts de garantie (OTR ou équivalent)	Le compte 46715 est subdivisé. Le solde du compte 46715 est à imputer au crédit du compte 467158 lorsque les dépôts de garantie sont suivis dans OTR ou une application équivalente (voir note de service Hélios n° 05-004 du 28 février 2005). A défaut, le solde du compte 46715 sera repris au crédit du compte 467151
46725 Débiteurs divers - Dépôts de garantie	467251 Débiteurs divers - Dépôts de garantie 467258 Débiteurs divers - Dépôts de garantie (OTR ou équivalent)	Le compte 46725 est subdivisé. Le solde du compte 46725 est à imputer au débit du compte 467258 lorsque les dépôts de garantie sont suivis dans OTR ou une application équivalente (voir note de service Hélios n° 05-004 du 28 février 2005). A défaut, le solde du compte 46725 sera repris au débit du compte 467151
47131 Recettes perçues avant émission de titre - Dépôts de garantie	471311 Recettes perçues avant émission de titre - Dépôts de garantie 471318 Recettes perçues avant émission de titre - Dépôts de garantie (OTR ou équivalent)	Le compte 47131 est subdivisé. Le solde du compte 47131 est à imputer au crédit du compte 471318 lorsque les dépôts de garantie sont suivis dans OTR ou une application équivalente (voir note de service Hélios n° 05-004 du 28 février 2005). A défaut, le solde du compte 47131 sera repris au crédit du compte 471311
47821 Différences d'indexation-Actif	4781 Différences d'indexation-Actif	Le compte 47821 est supprimé. Le solde du compte 47821 est à imputer au débit du compte 4781. (Reprise automatique avec RCT ou Hélios)
47822 Différences d'indexation-Passif	4782 Différences d'indexation-Passif	Le compte 47822 est supprimé. Le solde du compte 47822 est à imputer au crédit du compte 4782. (Reprise automatique avec RCT ou Hélios)

ANNEXE II
BILAN ACTIF

NUMÉRO DE COMPTE 1	ACTIF 2	EXERCICE N				EXERCICE N - 1
		Brut 3	Amortissements et provisions 4	Net 5 = (3) - (4)	Totaux partiels 6	Net 7
ACTIF IMMOBILISÉ						
20	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					

201	Frais d'établissement					
2082-2083-2084	Baux emphytéotiques, à construction et à réhabilitation					
203-205-2088	Autres (1)					
232-237	Immobilisations incorporelles en cours/ avances et acomptes					
21	IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
2111	Terrains nus					
2112-2113-2115	Terrains aménagés, loués, bâtis					
212	Agencements et aménagements de terrains					
213 (sauf 21315, 2135 et 21318)	Constructions locatives (sur sol propre)					
214 (sauf 21415, 2145 et 21418)	Constructions locatives (sur sol d'autrui)					
21315- 2135- 21415- 2145	Bâtiments administratifs					
21318- 21418	Autres ensembles immobiliers					
215-218	Instal. techniques, matériel et outillage et autres immo. corporelles					
22	Immeubles en location-vente, reçus en affectation					
23	IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS					
2312	Terrains					
2313-2314-2318	Constructions et autres immobilisations corporelles en cours					
238	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles					
26-27	IMMOBILISATIONS FINANCIERES (2)					
261-266	Participations					
271-272	Titres immobilisés					
2781-2782	Prêts pour accession					
274-275-2761	Autres					
2768	Intérêts courus					
	Total (I)					
ACTIF CIRCULANT						
	STOCKS ET EN-COURS					
31 (net 319)	Terrains à aménager					
33	Immeubles en cours					
	Immeubles achevés :					
35 sauf 358 (net 359)	Disponibles à la vente					
358	Temporairement loués					
37	Immeubles acquis par résolution de vente ou adjudication					
32	Approvisionnements					
409	FOURNISSEURS DEBITEURS					
	CREANCES D'EXPLOITATION					
411 (sauf 4113)	Locataires et organismes payeurs d'A.P.L.					
412-4113	Créances sur acquéreurs					
414-417	Clients - autres activités					

415	Emprunteurs et locataires - acquéreurs					
416	Clients douteux ou litigieux					
418	Produits non encore facturés					
42-43-44 (sauf 441)	Autres					
441	Subventions à recevoir					
	CREANCES DIVERSES (3)					
46 (sauf 461)	Débiteurs divers					
461 (sauf 4615)	Opérations pour le compte de tiers					
4615	Opérations d'aménagement					
47 (sauf 476-47821)	Comptes transitoires ou d'attente					
50	VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT					
	DISPONIBILITES					
511	Valeur à l'encaissement					
515	Compte au Trésor					
516	Comptes à terme					
518	Intérêts courus					
Autres 51	Autres établissements financiers et assimilés					
53-54	Caisse, régies d'avances et accreditifs					
COMPTES DE RÉGULARISATION						
486	Charges constatées d'avance					
	Total (II)					
481	Charges à répartir sur plusieurs exercices					
	Total (III)					
169	Primes de remboursement des obligations (IV)					
	Total (IV)					
476-4781	Différences de conversion ou d'indexation - Actif (V)					
	Total (V)					
	Total général (I + II + III + IV + V)					
(1) Dont droit au bail.						
(2) Dont à moins d'un an.						
(3) Dont à plus d'un an.						

ANNEXE III

COMPTE DE RÉSULTAT (CHARGES)

NUMÉRO DE COMPTE 1	CHARGES 2	EXERCICE N			EXERCICE N - 1 6
		Charges récupérables 3	Charges non récupérables 4	Totaux partiels 5	
	CHARGES D'EXPLOITATION (1)				
60-61-62	Consommations de l'exercice en provenance des tiers				
60 (net de 609)	Achats stockés :				
601	- Terrains				
602	- Approvisionnements				

607	- Immeubles acquis par résolution de vente ou adjudication				
603	Variation des stocks (a) :				
6031	- Terrains				
6032	- Approvisionnements				
6037	- Immeubles acquis par résolution de vente ou adjudication				
604-608	Achats liés à la production de stocks immobiliers				
606	Achats non stockés de matières et fournitures				
61-62 (nets de 619 et 629)	Services extérieurs :				
611	Travaux relatifs à l'exploitation				
6151	Entretien et réparations courants sur biens immobiliers locatifs				
6152	Gros entretien sur biens immobiliers				
6156	Maintenance				
6158	Autres travaux d'entretien				
612	Redevances de crédit bail et loyers des baux à long terme				
616	Primes d'assurance				
621	Personnel extérieur à l'organisme				
622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires				
623	Publicité, publications, relations publiques				
625	Déplacements, missions et réceptions				
6285	Redevances				
Autres comptes 61 et 62	Autres				
63	Impôts, taxes et versements assimilés				
631-633	Sur rémunérations				
63512	Taxes foncières				
Autres 635-637	Autres				
64	Charges de personnel				
641 - 6481	Salaires et traitements				
645-647-6485	Charges sociales				
681	Dotations aux amortissements et aux provisions				
	Dotations aux amortissements :				
68111, sauf 681118, 681122 à 681124, sauf 68112315, 68112318, 6811235, 68112415, 68112418 et 6811245	- Immobilisations locatives				
Autres 6811	- Autres immobilisations				
	Charges d'exploitation à				

6812	répartir				
6816	Dotations aux dépréciations des immos. incorporelles et corporelles				
6817	Dotations aux dépréciations des actifs circulants				
6815	Dotations aux provisions d'exploitation :				
68157	- Provisions pour gros entretien				
Autres 6815	- Autres provisions				
65 (sauf 655)	Autres charges de gestion courante				
654	Pertes sur créances irrécouvrables				
651-658	Redevances et charges diverses de gestion courante				
655	Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun				
66 (net du 669)	CHARGES FINANCIÈRES				
6863	Dotations aux amortissements des intérêts compensateurs à répartir				
Autres 686	Autres dotations aux amortissements et aux provisions				
	Charges d'intérêts :				
661121	- Intérêts sur opérations locatives - crédits relais et avances				
661122	- Intérêts sur opérations locatives - financement définitif				
661123	- Intérêts compensateurs				
661124	- Intérêts de préfinancement consolidables				
66114	- Accession à la propriété - crédits relais et avances				
66115	- Gestion de prêts - Accession à la propriété -				
Autres 661	- Intérêts sur autres opérations				
667	Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement				
666-668	Autres charges financières				
67	CHARGES EXCEPTIONNELLES				
671	Sur opérations de gestion				
673	Titres annulés (sur exercices antérieurs)				
	Sur opérations en capital :				
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés (b) :				
6751	- Immobilisations incorporelles				

6752	- Immobilisations corporelles				
6756	- Immobilisations financières				
6758	- Autres éléments d'actif				
678	Autres				
687	Dotations aux amortissements et aux provisions :				
6871	- Dotations aux amortissements des immobilisations				
6872	- Dotations aux provisions réglementées (am. dérogatoires)				
Autres 687	- Dotations aux autres provisions				
69	Participations des salariés aux résultats - Impôts sur les bénéfices et assimilés				
TOTAL DES CHARGES					
		Solde créditeur = bénéfice			
		Total général			
<p>(a) Stock initial moins stock final = montant de la variation négative entre parenthèses. (b) A l'exception des valeurs mobilières de placement. (1) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs (compte 672).</p>					

ANNEXE IV COMMENTAIRES DES COMPTES

115 Impact sur capitaux propres de la réforme comptable 2005

Ce compte, non budgétaire, permet de constater, au 31 décembre 2005, l'impact sur les capitaux propres de la première application de la réforme comptable sur les actifs et les passifs.

Le compte 115 est :

- débité, en cas d'impact négatif sur les capitaux propres (exemple : lors d'une augmentation des amortissements) ;
- crédité, en cas d'impact positif (exemple : reprise de PGR).

1067 Excédent d'exploitation affectés à l'investissement

Les sous-comptes 10672 et 10673 sont supprimés.

Compte 13. - Subvention d'investissement

Ce compte est utilisé pour enregistrer les subventions d'investissement ou la contrepartie de la valeur des immobilisations données ou cédées pour un montant symbolique n'ayant pas le caractère de complément de dotation (comptes 102 et 103).

Dans le premier cas, il est crédité, dès la notification de décision accordant la subvention, du montant de la participation prévue par le débit du compte de tiers intéressé (compte 441 s'il s'agit d'une subvention de l'Etat ou d'une collectivité publique) lorsque l'office en a communication avant l'encaissement. En l'absence de notification préalable, le compte 13 est crédité lors de l'encaissement par le débit du compte financier.

Dans le deuxième cas, il est crédité de la valeur des immobilisations données ou cédées pour un montant symbolique. Cette valeur est déterminée en fonction de la valeur vénale des biens lors de la cession gratuite ou pour un montant symbolique, éventuellement avec l'aide des services des Domaines.

Le transfert des subventions au compte de résultat s'effectue par le jeu des comptes 139 et 777.

La sortie de l'actif d'une immobilisation financée par subvention nécessite que la subvention soit soldée et, réciproquement, une subvention ne peut être soldée (débit du compte 13 par crédit du compte 139) que lors de la sortie de l'actif de l'immobilisation financée par cette subvention.

Compte tenu de la décomposition par composants des immeubles, les subventions ou quotes-parts de subventions affectées aux constructions - par opposition aux subventions affectées aux terrains - doivent être ventilées proportionnellement entre les différents composants, si leur montant est significatif. A défaut, ou si la ventilation n'est pas possible, les subventions peuvent être affectées au composant principal « structure ».

1311 Etat

Il s'agit des subventions liées à l'investissement locatif, construction neuve et amélioration, notamment les subventions

accompagnant les prêts aidés par l'Etat (PLA, PLAI, PLUS, etc.), les subventions PALULOS.

1315 Etablissements publics locaux et nationaux

A ce compte sont notamment enregistrées les subventions (ou quotes-parts de subvention) de l'Agence nationale pour le renouvellement urbain (ANRU) lorsqu'elles participent au financement de valeurs immobilisées.

1317 Entreprises et organismes privés

Il s'agit de subventions autres que les versements relatifs à la participation des employeurs à l'effort de construction (compte 132).

139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat

Le compte 139 est débité annuellement par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice », selon les modalités suivantes :

Subventions affectées aux constructions

La reprise au compte de résultat s'effectue :

- selon le rythme d'amortissement de chacun des composants de l'immobilisation si la subvention a été ventilée ;
- selon le rythme d'amortissement du composant « structure » si la subvention n'a pas été ventilée.

Subventions affectées aux terrains

La réintégration au compte de résultat s'effectue de façon linéaire :

- soit sur le nombre d'années durant lesquelles les immobilisations non amortissables (terrains), acquises ou créées au moyen de la subvention, sont inaliénables aux termes du contrat ;
- soit - à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat - sur dix ans.

Subventions finançant des additions ou remplacements de composants

La réintégration au compte de résultat s'effectue au même rythme que l'amortissement des composants concernés.

En cas de sortie de l'actif, le compte 139 est débité du solde de subvention non encore transféré au résultat par le crédit du compte 777. Le compte 131 relatif à la subvention concernée est alors immédiatement débité par le crédit du compte 139.

145 Amortissements dérogatoires

Ce compte est crédité du montant des dotations par le débit du compte 68725 « Amortissements dérogatoires » et débité du montant des reprises par le crédit du compte 78725 « Amortissements dérogatoires » (voir commentaire du compte 68112 : « cas particulier des immobilisations locatives »).

Compte 15. - Provisions

Sont inscrites à ce compte toutes les provisions destinées à couvrir des risques et des charges qui doivent être comptabilisées à la clôture de l'exercice si l'obligation de l'office à l'égard d'un tiers existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle se traduira par une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci après la date de clôture.

A la différence des dettes, les provisions sont des passifs dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de façon précise.

Le montant de chaque provision doit être réévalué à la fin de chaque exercice.

Lors de la constitution d'une provision, le compte 15 est crédité par le débit :

- du compte 6815 « Dotations aux provisions d'exploitation » lorsqu'elle concerne l'exploitation ;
- du compte 6865 « Dotations aux provisions financières » lorsque la provision concerne l'activité financière de l'office ;
- du compte 6875 « Dotations aux provisions exceptionnelles » lorsque la provision présente un caractère exceptionnel.

Toute provision doit être réévaluée à chaque clôture d'exercice.

En cas d'ajustement nécessaire, il convient de :

- débiter le compte de dotation correspondant (6815, 6865 ou 6875) du montant complémentaire,
- créditer le compte de reprise correspondant (7815, 7865 ou 7875) du montant de la réduction (avec une ventilation dans l'annexe légale entre les reprises pour consommation de la provision et les reprises pour provision devenue sans objet).

Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par le crédit du compte 78 concerné. Simultanément, la charge correspondante est inscrite au compte intéressé de la classe 6.

151 Provisions pour risques

Sont inscrites à ce compte toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'organisme.

Leur montant doit être évalué à chaque clôture.

En aucun cas il ne doit être utilisé pour constater la dépréciation des actifs de l'office.

Compte 1515 Provisions pour pertes de change

Lorsque l'évolution du cours des changes fait apparaître, au 31 décembre de l'exercice, des pertes latentes, le compte 6865 « Dotations aux provisions financières » est débité par le crédit du compte 1515 « Provisions pour pertes de change » pour le montant de la perte estimée.

Lorsque la perte latente diminue ou disparaît, la provision est reprise par le compte 7865 « Reprise sur provisions financières ».

1516 Provisions pour pertes sur contrats

Ce compte est notamment utilisé pour constater des risques sur les opérations locatives et sur les stocks en accession à

la propriété. Il enregistre notamment les risques inhérents à des contentieux techniques ou juridiques (risques non couverts ou au-delà des montants couverts par les garanties légales ou assurances).

En aucun cas, il ne doit être utilisé pour constater la dépréciation de la valeur d'actif des immobilisations corporelles ou des stocks.

Il est subdivisé ainsi :

15161 Opérations locatives

15162 Opérations d'accession à la propriété.

153 Provisions pour pensions et obligations similaires

Ce compte enregistre notamment les provisions pour indemnités de départ à la retraite du personnel. Cette provision est ajustée annuellement, soit par une dotation au compte 68158 « Autres provisions pour charges », soit par une reprise au compte 78158 « Autres provisions pour charges ».

1572 Provisions pour gros entretien

Conformément à l'article 311-2 (alinéas 3 et 4) du règlement du comité de réglementation comptable n° 99-03 relatif au plan comptable général : « les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou 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 de l'article 311-1. La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions ».

Par ailleurs, l'avis n° 2004-11 du 23 juin 2004 du CNC précise au paragraphe 5 :

« 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 charges au fur et à mesure de leur réalisation. Tel est le cas généralement des contrats d'entretien. »

La méthode consistant à comptabiliser les dépenses d'entretien sous la forme de composants distincts de l'immobilisation n'est pas retenue pour les offices publics. Par conséquent, ces dépenses seront anticipées sous la forme de provisions pour gros entretien. Toutefois, à défaut de programme pluriannuel justifiant les dépenses, la constitution des provisions ne sera pas possible.

Les provisions pour dépenses de gros entretien, engagées en application de lois, règlements ou pratiques courantes de l'organisme, doivent donc être justifiées par un plan pluriannuel d'entretien.

Le conseil d'administration arrête le montant de la provision pour gros entretien (PGE) correspondant au montant des travaux identifiés dans ce plan, établi par immeuble ou groupes d'immeubles et par catégories de travaux.

En fonction de la politique d'entretien décidée par l'organisme, le montant de la PGE correspondra aux montants des dépenses de gros entretien prévues pour les deux à cinq prochaines années du plan établi dans les conditions précitées.

Le plan pluriannuel doit être tenu à la disposition des autorités de contrôle.

Il est actualisé à chaque clôture d'exercice et le montant de la PGE est ajusté en conséquence par la constatation :

- d'une nouvelle dotation en cas de travaux supplémentaires (par le débit du compte 68157) ;
- d'une reprise de provision pour les montants utilisés (par le crédit du compte 78157) ;
- d'une reprise en cas de provision devenue sans objet (par crédit du compte 78157).

L'annexe des provisions (annexe V - tableau 7), ainsi que la partie littéraire de l'annexe, devront indiquer cette ventilation des reprises au compte 78157.

Même si elles sont enregistrées sur le compte 6152 « Dépenses de gros entretien sur biens immobiliers », les dépenses récurrentes, telles que, celles relatives aux contrats d'entretien ou aux remises en état des logements, n'entrent pas dans l'assiette de la PGE (cf. commentaire du compte 6152).

Exceptionnellement, les dépenses futures de remise en état des logements occupés, ou de ceux vacants dans un immeuble à taux de rotation supérieur au taux de rotation moyen de l'organisme, peuvent faire l'objet d'une provision pour gros entretien à condition d'être inscrites au plan pluriannuel d'entretien.

Le compte 1572 ne peut présenter un solde débiteur.

1642 Caisse de garantie du logement locatif social (CGLLS)

16421 Prêts de l'ex-caisse des prêts HLM

Les emprunts accordés jusqu'au 31 décembre 1985 par la Caisse des prêts HLM (CPHLM) sont inscrits à ce compte jusqu'à leur remboursement complet.

Les prêts consentis par l'Etat avant 1962 figurent également à ce compte.

16422 Concours aux organismes en difficulté

Sont comptabilisés à ce compte les prêts accordés par la Caisse de garantie du logement locatif social (CGLLS), ainsi que ceux accordés par la Caisse de garantie du logement social (CGLS).

1649 Refinancement de dette

Ce compte permet d'enregistrer les opérations de refinancement de dette, c'est-à-dire le remboursement d'un emprunt auprès d'un établissement de crédit suivi de la souscription d'un nouvel emprunt auprès d'un autre établissement de crédit. Le montant de l'emprunt de refinancement ne peut excéder le montant du capital restant dû renégocié.

Le compte 1649 est débité lors d'un remboursement de l'emprunt par le crédit du compte au Trésor et crédité lors de l'encaissement du nouvel emprunt par le débit du compte au Trésor.

Il doit, au cours d'un même exercice, s'équilibrer en recettes et en dépenses.

Ce compte, bien que budgétaire, n'est pas pris en compte dans le calcul de l'équilibre réel du budget.

Le transfert du montant de l'emprunt initial, ayant donné lieu à refinancement vers le compte du nouvel établissement prêteur, s'effectue par le biais d'une opération d'ordre non budgétaire.

Si le montant du nouvel emprunt est inférieur à celui de l'emprunt ayant donné lieu à refinancement, le compte 1649 est crédité, pour le montant de la différence, par le débit du compte 164 correspondant au nouvel emprunt. Il s'agit également d'une opération d'ordre non budgétaire.

1654 Redevances (location-accession)

Le 2^e alinéa est modifié comme suit :

La quote-part correspondant à l'indemnité d'occupation est inscrite au compte 70471 « Loyers des logements en location-accession ».

1658 Autres dépôts

Ce compte est crédité du montant des dépôts reçus (autres que les dépôts de garantie des locataires) par le débit d'un compte de tiers correspondant à la catégorie du débiteur ; lors de la restitution, il est débité par le crédit d'un compte de tiers. La réception et le remboursement des dépôts reçus constituent des opérations budgétaires.

Classe 2. - Comptes d'immobilisations

L'article 211-1.1 (cf. note 2) du règlement n° 99-03, relatif au plan comptable général, définit un actif comme « un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs ».

Conformément à l'article 211-1.6 :

- « sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, les éléments dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet ;
- sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet ».

Ce potentiel de services attendus qui profitera à des tiers ou à l'entité est fonction de l'utilité sociale correspondant à l'objet ou à la mission de l'entité.

Il est rappelé que le titre III du règlement n° 99-03, modifié par les règlements n° 2002-10, n° 2003-07 et n° 2004-06 du CRC, distingue les règles de comptabilisation des actifs et composants (chapitre I^{er}) puis précise les règles d'évaluation initiale des actifs à la date d'entrée puis postérieurement (chapitre II).

Conformément à l'article 311-1 :

« Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ou du potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 ou relèvent du secteur public ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante, y compris, par différence et à titre d'exception lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, selon les dispositions de l'article 321-8.

Une entité évalue selon ces critères de comptabilisation tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, qu'il s'agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions sous réserve des dispositions de l'article 331-4 relatif aux éléments d'actif non significatifs. »

L'évaluation du coût des actifs à la date d'entrée est définie aux articles 321-1 et suivants du règlement n° 99-03.

Les immobilisations corporelles ayant une utilisation déterminable font l'objet d'amortissement, voire le cas échéant de dépréciation, à porter aux subdivisions des comptes 28 et 29, conformément à l'article 322-5. L'utilisation se mesure par la consommation des avantages économiques attendus ou du potentiel de services attendus de l'actif (art. 322-1.1 et 2).

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans le patrimoine de l'office.

Lors des cessions, des démolitions, des mises au rebut ou des renouvellements des composants de l'actif immobilisé, la valeur d'entrée de ces éléments et les amortissements correspondants sont sortis des comptes où ils figurent. Le montant net en résultant est porté au débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés, démolis, mis au rebut ».

En cas de cession, le compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » est crédité du prix de vente par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » ou du compte financier concerné.

Les comptes d'immobilisations, autres que les comptes d'immobilisations financières, sont classés respectivement selon la nature des éléments qui les composent (immobilisations incorporelles et corporelles) et selon leur usage (activité locative ou autres usages).

Les immobilisations corporelles sont par ailleurs ventilées par composants selon les nouvelles normes comptables.

L'office dresse, à la fin de chaque exercice, un inventaire détaillé de ses immobilisations qui sera transcrit dans l'état de développement de l'actif (document réglementaire).

20. Immobilisations incorporelles

Conformément aux articles 211-1.3 et 211-3 du règlement CRC n° 2004-6 : « une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique » et elle est « identifiable » :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits ou obligations.

201 Frais d'établissement

Ces frais constituent, en principe, une charge de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Toutefois, en application de l'article 361-1 du règlement n° 99-03, les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'office, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminées, peuvent figurer à l'actif du bilan au compte 201.

Il peut s'agir de frais de constitution, de transformation ou de premier établissement.

Ces frais sont enregistrés au compte 201 :

- soit directement ;
- soit par l'intermédiaire du compte 72 « Production immobilisée », si ceux-ci ont été, dans un premier temps, enregistrés en charges.

La durée d'amortissement de ces frais ne peut excéder cinq ans. Une fois totalement amortis, ils ne sont pas maintenus à l'actif du bilan. Le compte est alors crédité par le débit du compte 2801 pour solde.

203 Frais de recherche et de développement

En principe, l'office doit enregistrer les frais de recherche et de développement dans les charges de l'exercice, ceci afin de respecter la règle de prudence qu'impose le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement.

Frais de recherche :

Article 311-3.1 : les frais engagés pour la recherche ou la phase de recherche d'un projet interne doivent être comptabilisés en charges et ne peuvent plus être incorporés dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Coûts de développement :

Article 311-3.2 : la comptabilisation des coûts de développement à l'actif est considérée comme la méthode préférentielle (ex. : développement d'un site Internet lorsqu'il s'agit du développement d'un système d'information plus élaboré qu'un simple site de présentation).

Les coûts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de réussite technique ou de rentabilité commerciale ou de viabilité économique pour les projets pluriannuels et si les conditions, citées à l'article susvisé, sont remplies.

Ces coûts sont amortis très rapidement sur leur durée d'utilisation.

Une fois totalement amortis, ils ne sont pas maintenus à l'actif du bilan. Le compte 203 est alors crédité par le débit du compte 2803 pour solde.

En cas d'échec du projet, les frais correspondants sont immédiatement amortis par le débit du compte 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations ». Simultanément, il convient de solder le compte 203 par le débit du compte 2803.

Les frais de développement internes comptabilisés en charges sont transférés au débit du compte 203 par l'intermédiaire du compte 72 « Production immobilisée ».

208 Autres immobilisations incorporelles

Les comptes 2082, 2083 et 2084 sont débités du montant du versement initial et des frais. Les loyers relatifs à ces baux sont quant à eux comptabilisés en charges d'exploitation.

Les amortissements seront calculés en fonction de la durée du bail ou de la durée de vie du composant « structure » des immobilisations correspondantes (cf. compte 21311) si celle-ci est inférieure à la durée du bail.

2082 Bail emphytéotique

2083 Bail à construction

2084 Bail à réhabilitation

2088 Immobilisations incorporelles diverses

21. Immobilisations corporelles

Conformément à l'article 211-1 : « Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu soit pour être utilisé dans la

production ou la fourniture de services ou de biens, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours. »

L'article 311-2 du règlement CRC n° 2004-06 précise : « 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'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements. »

Les comptes d'immobilisations corporelles sont débités, à la date d'entrée dans le patrimoine de l'office :

- au coût d'acquisition ou à la valeur d'apport pour les actifs acquis ou apportés à titre onéreux ;
- au coût de production pour les actifs produits par l'entité ;
- à la valeur vénale pour les actifs acquis par voie d'échange, à titre gratuit ou pour un montant symbolique.

Conformément à l'article 321-10 du règlement n° 99-03 et aux dispositions prévues par les articles R. 423-21 et R. 423-41 du code de la construction et de l'habitation (CCH), le coût auquel est comptabilisé l'actif immobilisé acquis ou produit comprend :

- les dépenses d'acquisition ;
- les dépenses de construction ou d'amélioration ;
- tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'office.

Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation à compter de la date à laquelle la direction a pris, et justifie au plan technique et financier, la décision de l'acquérir ou de la produire pour l'utiliser.

Les coûts attribuables incluent notamment :

- les frais de préparation du site ou de démolition préalable ;
- les honoraires de professionnels (architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils, etc.) ;
- les frais d'actes ;
- les coûts internes (tels que définis au compte 21311) ;
- les intérêts de préfinancement courus jusqu'à la date d'achèvement des immobilisations (coûts d'emprunts pendant la période de construction) ;
- les révisions de prix ;
- l'assurance dommages d'ouvrage ;
- les frais d'appels d'offres ;
- les taxes et participations locales levées du fait de la construction, etc.

Les comptes d'immobilisations sont débités soit directement en cas d'acquisition auprès de tiers, soit par le crédit du compte 23 « Immobilisations en cours » lorsque les biens sont créés par l'office. Le transfert du compte 23 au compte d'immobilisations concerné est opéré à l'achèvement des travaux.

L'article R. 261-1 du code de la construction et de l'habitation stipule que : « L'immeuble est réputé achevé lorsque sont exécutés les ouvrages et sont installés les éléments d'équipement qui sont indispensables à l'utilisation ».

En d'autres termes un immeuble est achevé lorsqu'il est en état d'habitabilité (immeubles d'habitation) ou d'utilisation normale (autres immeubles).

Plusieurs événements peuvent permettre de s'assurer qu'il y a achèvement :

- la fin des travaux, permettant de rendre l'immeuble habitable ;
- le dépôt d'une DAT ;
- la signature du procès-verbal de réception de l'immeuble ;
- l'utilisation effective des constructions, etc.

C'est le plus significatif de l'état d'habitabilité parmi ces différents événements qui vaut achèvement (à condition que l'événement en cause soit probant, c'est-à-dire non entaché d'erreur ou d'inexactitude), mais en tout état de cause cet événement ne peut être postérieur à la DAT.

Les coûts des immobilisations sont amortis à compter de la date de mise en service des immeubles.

Cas particulier des cessions gratuites d'immeubles aux collectivités territoriales :

Les immeubles concernés sont les voiries et réseaux divers ainsi que les locaux communs non destinés à une location ou à une utilisation privative au moment de leur entrée dans le patrimoine de l'office.

Pour ces immeubles, la valeur nette comptable des voiries et réseaux divers (VRD) inscrits au compte 2138 qui sont cédés à titre gratuit aux collectivités locales sera, au moment de la cession, imputée sur le composant « structure » des immeubles auxquels les VRD se rapportent. Le tableau d'amortissement de ce composant sera alors réajusté - sans modification de la durée - pour tenir compte de sa nouvelle valeur brute.

La cession à titre gratuit des locaux communs non destinés à la location ou à une utilisation privative ne donne lieu à aucune écriture dès lors que le coût de production de ces locaux figure aux comptes 2131 « Constructions - Immeubles de rapport » ou 21318 « Constructions - Autres ensembles immobiliers ».

211 Terrains

A ce compte figurent uniquement les terrains affectés à l'activité locative ou destinés à celle-ci, et ceux supportant les bâtiments administratifs.

Le compte 211 peut être subdivisé pour chaque opération, de la manière suivante :

1. Prix d'achat ou valeur d'apport.
2. Frais d'acquisition.

Il s'agit des frais de notaire, des commissions, des impôts et taxes non récupérables (TVA, droits d'enregistrement...).

3. Indemnités diverses

Ces indemnités sont à payer pour pouvoir utiliser le terrain.

4. Coûts techniques de démolition

Dans le cas d'une démolition sans reconstruction ou avec une reconstruction ailleurs que sur le site de l'immeuble démoli, deux cas peuvent se présenter :

- si la démolition a pour conséquence une augmentation de la valeur actuelle du terrain (soit la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage du terrain), alors les coûts de démolition sont incorporés dans le coût du terrain de l'immeuble démoli, dans la limite de cette valeur actuelle, et sont comptabilisés au-delà en charges exceptionnelles ;
- si la démolition n'entraîne pas d'augmentation de la valeur actuelle du terrain concerné, les frais de démolition constituent une charge exceptionnelle qu'il convient de provisionner, dès la décision de démolition prise, par le débit du compte 6875 « dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels » par le crédit du compte 158 « autres provisions pour charges ».

Dans le cas d'une démolition avec reconstruction sur le site de l'immeuble démoli :

Les coûts de démolition sont incorporés dans le coût de revient du nouvel immeuble.

5. Frais divers.

Figurent notamment dans cette subdivision les frais nécessaires pour connaître la qualité du terrain (sondages, forages).

6. Participations financières

Il s'agit notamment de la contribution pouvant être exigée par le vendeur lors de la réalisation d'une ZAC.

7. Taxes et redevances diverses (TLE, PLD, etc.).

2111 Terrains nus

Ce compte est débité du prix de revient des terrains achetés par l'office, en attente d'utilisation pour des programmes locatifs. Ces terrains constituent des réserves foncières.

Les terrains nus, que l'office a prévu de vendre ou d'utiliser pour supporter des opérations d'aménagement ou de promotion, sont comptabilisés au compte 31 « Terrains à aménager ».

2113 Terrains loués

Les terrains appartenant à l'office et donnés en location, notamment par baux emphytéotiques, figurent à ce compte.

212 Agencements et aménagements de terrains

Ce compte enregistre le coût des agencements et aménagements effectués sur les terrains figurant au compte 2112. Les immobilisations imputées à ce compte doivent obligatoirement faire l'objet, dès l'achèvement des travaux, d'un amortissement calculé sur leur durée d'utilisation.

21311 Immeubles de rapport

A ce compte sont inscrits les immeubles appartenant à l'office et destinés à la location.

Comptabilisation des immeubles par composants :

Le règlement n° 99-03 relatif au Plan comptable général (art. 311-2) mentionne que : « 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'amortissements propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements. »

Le coût des immeubles neufs ou réhabilités est amorti par composant à compter de la date de mise en service de l'immeuble.

Le compte 21311 est ventilé entre les composants déterminés par l'organisme, selon une décomposition décidée par le conseil d'administration.

Les méthodes de décomposition pour les immeubles de logement social ont été précisées par l'avis n° 2004-11 du 23 juin 2004 du Conseil national de la comptabilité (CNC).

Cet avis mentionne que :

« Les immeubles existant à la date de première application mais également les opérations nouvelles peuvent être décomposés :

- soit selon le coût réel historique fondé sur les factures des marchés de 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 de l'avis (§2-1 et annexe A). »

Les composants constitués selon la ventilation « CSTB » sont les suivants :

2131101 Structure

2131102 Menuiseries extérieures

2131103 Chauffage collectif

2131104 Chauffage individuel

2131105 Étanchéité

2131106 Ravalement avec amélioration

Ce composant est isolé dès la mise en service de l'immeuble pour le coût estimé du ravalement futur.

L'annexe de la note de présentation de l'avis n° 2004-11 du CNC prévoit la décomposition suivante :

COMPOSANTS	DURÉE d'amortissements +/- 20 %	RÉPARTITION DES COMPOSANTS	
		Logement individuel	Logement collectif
Structure (et ouvrages assimilés)	50 ans	88,7 %	90,3%
Menuiseries extérieures	25 ans	5,4 %	3,3 %
Chauffage collectif	25 ans	-	3,2 %
ou chauffage individuel	15 ans	3,2 %	3,2 %
Étanchéité	15 ans	-	1,1 %
Ravalement avec amélioration	15 ans	2,7 %	2,1 %

Les pourcentages relatifs au chauffage ne s'additionnent pas et dépendent du mode de chauffage utilisé dans l'immeuble.

- tous les coûts non identifiés en tant que composants sont inclus dans le composant « Structure et ouvrages assimilés » ;
- les pourcentages des composants isolés sont déterminés à partir de la décomposition de travaux la plus détaillée (ex. : un lot chauffage qui n'est pas agrégé avec d'autres lots de travaux) ;
- le composant « chauffage » ne comprend que les constituants de ce lot de travaux qui feront normalement l'objet d'un renouvellement ;
- si le composant « étanchéité » n'est pas retenu (bâtiment avec couverture), le pourcentage correspondant est ajouté au composant de la structure et ouvrages assimilés.

Selon la situation et l'état des immeubles, les organismes pourront retenir 1 à 3 composants supplémentaires en fonction des critères suivants :

- les pourcentages des composants supplémentaires sont à déduire du composant « Structure et ouvrages assimilés » ;
- 2131107 « électricité » : cet élément est en général intégré au composant principal mais il peut être isolé et amorti sur une durée de 25 ans (+/- 20 %) pour des raisons de mise aux normes rendues nécessaires par les évolutions technologiques et réglementaires ;
- 2131108 « plomberie/sanitaire » : ce composant inclut les éléments d'une durée de vie inférieure à 50 ans ;
- 2131109 « ascenseurs »

COMPOSANTS	DURÉE d'amortissements +/- 20 %	RÉPARTITION DES COMPOSANTS	
		Logement individuel	Logement collectif
Électricité	25 ans	4,2 %	5,2 %
Plomberie/sanitaire	25 ans	3,7 %	4,6 %
Ascenseurs	15 ans	-	2,8 %

L'organisme peut prévoir à l'origine ou ultérieurement la création de composants supplémentaires, s'ils répondent aux conditions de comptabilisation d'un actif.

Ainsi, s'agissant de nouveaux équipements fixes (immeubles par destination) ou de nouveaux aménagements qui ne sont pas répertoriés parmi les composants initiaux, pourront être créés :

- un composant 2131110 « équipements de sécurité » (ex. : les rampes pour personnes à mobilité réduite) ;
- ou un composant 2131111 « aménagements extérieurs » (ex. : aires de jeux, résidentialisation) ;
- ou encore, un composant 2131112 « aménagements intérieurs sur équipements communs » quand sont remplacés, sur un immeuble ou un groupe d'immeubles, des éléments qui ne peuvent pas être rattachés à des composants identifiés et qui ne relèvent pas des travaux de gros entretien.

La décomposition sur factures d'origine ou afférentes au dernier remplacement peut aussi être pratiquée.

Elle peut être établie par immeuble ou par groupes d'immeubles.

Il est rappelé que, quel que soit le mode de décomposition choisi, les principes comptables d'homogénéité et de permanence des méthodes doivent être respectés.

Certains coûts peuvent être incorporés au composant « structure » de l'immeuble inscrit au compte 21311, voire, lorsque ces coûts sont significatifs, être rattachés au (aux) composant(s) concerné(s) de l'immeuble. Il s'agit notamment des coûts internes de production, des honoraires, des révisions de prix de marchés et de frais divers.

Coûts internes de production :

Ces coûts font partie des « coûts directement attribuables » (voir commentaire général du compte 21), notion qui « couvre

tous les coûts engagés pendant la période d'acquisition ou de production qui court à compter de la date à laquelle le conseil d'administration a pris la décision ferme de réaliser l'immobilisation jusqu'à ce qu'elle fonctionne selon l'utilisation prévue ».

Les coûts internes comprennent notamment, tant pour la construction neuve que pour la réhabilitation, les coûts internes de maîtrise d'ouvrage (y compris les frais de conduite d'opération effectuée par la société elle-même) ainsi que les frais de direction d'investissement.

Les organismes doivent respecter le principe de l'imputation rationnelle et effectuer les imputations de coûts internes, en tenant compte du niveau réel d'activité de l'organisme par rapport à sa capacité de production.

Les frais de recherche et d'administration générale ne peuvent être pris en compte pour le calcul des coûts internes.

Pour ce qui concerne les frais de personnel, il est rappelé qu'il s'agit de celui affecté directement aux tâches engagées pendant la période de construction et qui peuvent être rattachées directement à un programme déterminé.

Honoraires :

Les honoraires de maîtrise d'œuvre, ainsi que les honoraires de maîtrise d'ouvrage déléguée et de conduite d'opération, sont incorporés lorsque ces opérations sont sous-traitées à des tiers en totalité ou en partie.

Les honoraires sont incorporés au coût de structure quand l'immeuble est inscrit au compte 21311. Si leur montant est significatif, il est rattaché au composant concerné.

Révisions de prix sur marchés :

Les révisions de prix sont incorporées au coût du composant « structure » quand l'immeuble est inscrit au compte 21311. Si leur montant est significatif, il est rattaché au composant concerné.

Frais divers :

Il ne peut s'agir que de frais directs liés à la production. Ces coûts sont incorporés au coût du composant « structure » quand l'immeuble est inscrit au compte 21311. S'ils sont significatifs, ils sont rattachés au composant concerné.

Le compte 21311 est débité, directement si les immeubles sont achetés à des tiers, ou par le crédit du compte 231311 si les travaux sont réalisés par l'office. Dans ce cas, le virement du compte 231311 au compte 21311 doit se faire dès l'achèvement des immeubles et ce compte enregistre le coût de production de l'immobilisation tel qu'il est défini ci-dessus (voir commentaire compte 21 général).

21315 Bâtiments administratifs

(Ex-compte 2133 supprimé).

Ce compte est subdivisé, en fonction des besoins, selon les mêmes composants que le compte 21311 « immeubles de rapport ».

Cependant, pour ces bâtiments, qui ne sont pas des immeubles de logement social, la grille de répartition proposée par le CSTB(cf. 23111) n'est pas toujours adaptée.

Le choix, l'importance relative et la fréquence de renouvellement des composants retenus, seront validés par le conseil d'administration de l'office qui retiendra la ventilation appropriée à l'immeuble considéré.

Ce compte est débité du coût des composants des bâtiments construits, acquis ou reçus en don pour être utilisés par les services de l'office (agences, bureaux, ateliers, magasins).

21318 Autres ensembles immobiliers

(Ex-compte 2136, supprimé).

Ce compte est subdivisé, en fonction des besoins, selon les mêmes composants que le compte 21311 « immeubles de rapport ».

Figurent notamment à ce compte les foyers, les résidences universitaires, les centres commerciaux...

Comme pour les bâtiments administratifs, le choix, l'importance relative et la fréquence de renouvellement des composants retenus seront validés par le conseil d'administration de l'office qui retiendra, la ventilation appropriée à l'immeuble considéré.

2134 Travaux d'amélioration

Ce compte ne peut plus être débité à compter de la mise en application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants.

Il convient de se reporter au traitement des réhabilitations de l'avis n° 2004-11 du CNC.

Par principe, les coûts de réhabilitation inscrits antérieurement à la réforme comptable à ce compte doivent être virés aux comptes de composants correspondant aux travaux effectués.

Cependant, dans le cas où ces coûts ne peuvent pas être rattachés à des composants pré-identifiés, ils sont maintenus dans ce compte 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.

2135 Agencements et aménagements des constructions

Ce compte ne peut plus être débité à compter de la mise en application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants.

Ce compte était utilisé pour enregistrer les aménagements intérieurs des bâtiments appartenant à l'office et affectés à son fonctionnement (bureaux, ateliers ou les magasins).

2144 Travaux d'amélioration

Ce compte, en voie d'extinction, ne peut plus être débité à compter de la mise en application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants (Idem 2134).

2145 Agencements et aménagements des constructions

Ce compte, est en voie d'extinction, ne peut plus être débité à compter de la mise en application de la méthode de

comptabilisation des actifs par composants (Idem 2135).

23 IMMOBILISATIONS EN COURS

Ce compte a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice. Il ne doit pas être utilisé pour les constructions qui sont, dès l'origine, destinées à la vente : celles-ci sont comptabilisées en classe 3. Ceci vaut tant pour les opérations d'accession que pour les commerces accessoires à des programmes locatifs destinés à la vente.

La valeur d'entrée des éléments immobilisés à l'actif est celle définie au compte 21 « Immobilisations » en fonction des différents modes d'entrée à l'actif (production, acquisition, apports, etc.) et des différentes catégories d'immobilisations (terrains, immeubles locatifs, autres).

231 Immobilisations corporelles en cours

Ce compte enregistre à son débit :

- les dépenses facturées par des tiers, par le crédit du compte de la classe 4 concerné ;
- le coût ou la part du coût réel de production, des immobilisations créées par les moyens propres de l'office par le crédit du compte 72 « Production immobilisée ».

Il est crédité, lors de l'achèvement des travaux, par le débit du compte 21 concerné.

Pour l'arrêté du bilan, ce compte doit enregistrer la totalité des travaux effectués au 31 décembre. Ainsi, les factures concernant des travaux effectués durant l'exercice et non parvenues à la clôture seront enregistrées au crédit du compte 4084 « Fournisseurs d'immobilisations - Factures non parvenues » par le débit du compte 23 concerné.

La TVA à régulariser sera par ailleurs enregistrée au débit du compte 23 par le crédit du compte 445881 « Régularisation de fin d'année sur immobilisations en cours ».

2313 Constructions

Ce compte est débité du montant des dépenses de construction des immeubles, ainsi que des aménagements, agencements, installations et frais annexes correspondants, jusqu'à l'achèvement de ces immobilisations.

La comptabilisation des coûts de construction est effectuée au fur et à mesure de la réalisation du chantier.

Les différents comptes sont débités au fur et à mesure de la réception des mémoires et situations de travaux. Ils doivent tenir compte des situations en instance de paiement même s'il y a litige. Les avances et acomptes sont comptabilisés au compte 238.

Le compte 2313 est crédité, dès l'achèvement des immeubles par le débit, suivant l'affectation donnée aux constructions, du compte 213 concerné.

Lors de l'abandon éventuel de projets, les subdivisions du compte 231 sont créditées par le débit du compte 6788 « Charges exceptionnelles diverses », au cours de l'exercice durant lequel la décision d'abandon du projet a été prise.

Le compte 2313 pourra être ventilé comme le compte 213.

La numérotation doit permettre d'effectuer un suivi comptable par programme. Le numéro de programme est distinct du compte budgétaire.

231311 Immeubles de rapport

Lorsque l'office opte pour la comptabilisation par composants dès le démarrage des travaux, les coûts des composants, qu'il s'agisse de ceux de l'immeuble neuf produit ou de ceux des composants remplacés, sont imputés aux mêmes sous-comptes que ceux qu'il a choisis pour le compte 21311 « Immeubles de rapport ».

Les subdivisions sont les suivantes :

23131101 Structure

23131102 Menuiseries extérieures

23131103 Chauffage collectif

23131104 Chauffage individuel

23131105 Étanchéité

23131106 Ravalement avec amélioration

23131107 Électricité

23131108 Plomberie / Sanitaire

23131109 Ascenseurs

23131110 Équipement de sécurité

23131111 Aménagement extérieurs

23131112 Aménagement intérieurs sur équipements communs

Toutefois, si l'office a fait le choix de ne ventiler les immeubles par composants qu'à partir de leur mise en service, à l'achèvement de la construction, toutes les dépenses se rapportant à ces immeubles, pendant la période de construction, sont à imputer sur le compte 23131101 « Structure ».

Lorsque les facturations sont assorties de retenues de garantie, la facture est enregistrée pour sa totalité, la retenue de garantie étant portée, au crédit du compte 4047 « Fournisseurs d'immobilisations, retenues de garantie et oppositions ».

Les frais financiers ne peuvent être inclus dans le prix de revient des constructions que pour les seuls intérêts se rapportant aux capitaux empruntés pour le préfinancement de l'opération et calculés dans la limite de la période de construction.

En aucun cas des intérêts sur avances prélevées sur la trésorerie propre de l'office ne peuvent être imputés au prix de revient.

Pour l'incorporation des coûts internes de production et divers coûts attribuables directement à la construction, il convient

de se rapporter aux commentaires des comptes 21 et 21311.

Les comptes 2313131 à 2313138 sont supprimés mais devront être suivis de manière extra-comptable afin de déterminer les coûts divers de constructions (notamment les coûts internes, les honoraires, les révisions de prix, les frais divers) qu'ils représentent.

27684 Prêts

Les intérêts courus sur prêts pour accession, amélioration ou réhabilitation (compte 278), figurent notamment à ce compte.

28. Amortissements des immobilisations

Le règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002 du CRC, modifiant le règlement n° 99-03 relatif au Plan comptable général, a redéfini les amortissements dans le cadre de l'évaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée dans la comptabilité.

Article 322-1.3 : « Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle. L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. »

La valeur résiduelle est le montant, nets des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation, si elle est significative et mesurable.

Il est à noter que pour les immeubles locatifs sociaux, la valeur résiduelle liée à leur utilisation sociale pérenne réglementée n'atteint généralement pas un montant significatif et mesurable.

« 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. »

Ce plan est arrêté par le Conseil d'administration de l'office (cf. compte 68112).

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

En conséquence, pour les immeubles de rapport, seul le mode d'amortissement linéaire est retenu.

Dès la date de mise en service des immobilisations, les comptes d'amortissements sont crédités par le débit des comptes :

- 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » ;
- 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations » ;
- 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations ».

Les amortissements sont portés à l'actif en déduction de la valeur des postes qu'ils concernent.

Une immobilisation, même complètement amortie, doit figurer au bilan avec son amortissement jusqu'à sa sortie définitive du patrimoine de l'organisme.

Les conditions d'amortissement des immobilisations doivent être exposées dans la partie littéraire de l'Annexe présentant les méthodes d'évaluation des postes de l'actif. Elles sont également présentées dans les tableaux de l'annexe relatifs aux amortissements.

281311 Amortissements des immeubles de rapport

Quelle que soit la méthode de décomposition décidée par l'organisme, des sous-comptes par composants doivent être tenus.

Le compte est subdivisé comme le compte 21311 :

28131101 Structure

28131102 Menuiseries extérieures

28131103 Chauffage collectif

28131104 Chauffage individuel

28131105 Étanchéité

28131106 Ravalement avec amélioration

28131107 Électricité

28131108 Plomberie / Sanitaire

28131109 Ascenseurs

28131110 Équipement de sécurité

28131111 Aménagement extérieurs

28131112 Aménagement intérieurs

28134 Travaux d'amélioration

Ce compte est en voie d'extinction. Il permet d'enregistrer les amortissements des réhabilitations antérieures au 1^{er} janvier 2005, qui ont été maintenues sur le compte 2134, à défaut de pouvoir être retraitées en composants.

28135 Agencements et aménagements des constructions

Ce compte, en voie d'extinction, enregistre les amortissements des agencements et aménagements des constructions antérieures au 1^{er} janvier 2005, qui ont été maintenues sur le compte 2135, à défaut de pouvoir être retraitées en composants.

2814 Constructions sur sol d'autrui

Lorsque les constructions sont réalisées sur un terrain en bail emphytéotique, la durée maximale d'amortissement des composants sera limitée par la date prévue de fin de bail.

29. Dépréciation des immobilisations

Conformément à l'article 322-1.4 du règlement CRC n° 2002-10 : « la dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur comptable ».

Par ailleurs, l'article 322-5 précise qu'à chaque clôture des comptes, l'organisme doit apprécier s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Trois indices internes sont généralement retenus pour les immeubles de logements sociaux : un taux de vacance anormalement élevé, des dégradations techniques et un projet de démolition.

Si un tel indice de perte de valeur existe, l'organisme compare la valeur actuelle de l'immobilisation concernée (montant le plus élevé entre la valeur vénale et la valeur d'usage) avec sa valeur nette comptable (valeur brute de l'immeuble diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations).

Si ce test de dépréciation indique que la valeur actuelle est significativement inférieure à la valeur nette comptable - et si l'actif continue à être utilisé - une dépréciation est comptabilisée, en sus de l'amortissement, pour ajuster la valeur nette comptable au montant de la valeur actuelle de l'immobilisation.

Selon le rappel des normes comptables en vigueur ci-dessus, cette dépréciation modifie donc la base amortissable de l'actif déprécié de manière prospective, c'est-à-dire de façon anticipée.

Les comptes de dépréciations sont crédités par le débit des comptes :

- 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles » ;
- 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » ;
- 6876 « Dotations aux dépréciations exceptionnelles ».

Ils sont débités lors de l'annulation ou de la réduction par le crédit des comptes 78 « Reprises sur amortissements et dépréciations » concernés.

Les dépréciations sont portées en déduction de la valeur des postes de l'actif du bilan qu'elles concernent.

Les constitutions de dépréciations, leurs causes, leurs modifications doivent être précisées dans les méthodes d'évaluation de l'actif exposées dans l'annexe.

39. Dépréciation des stocks et en cours

Les dépréciations doivent être constituées dès lors que la valeur actuelle du bien s'avère inférieure au coût de production comptabilisé, en particulier en cas de mévente prolongée et de perspectives de commercialisation très difficiles.

Par ailleurs, les frais financiers ultérieurs de portage des lots invendus, évalués en fonction d'hypothèses de commercialisation, ainsi que les frais ultérieurs générés par ces invendus, doivent faire l'objet d'une provision au compte 151 dès lors que leur montant excède le montant des marges prévisionnelles à dégager sur la cession des invendus.

41111 Locataires - Exercice courant

Ce compte est débité par le crédit :

- des comptes 703 « Récupérations de charges locatives » et 704 « Loyers » du montant des titres de recettes relatifs au quittancement du mois courant ;
- du compte 418 « Locataires, produits non encore facturés » pour le montant des régularisations de charges locatives rattachées ;
- du compte 772 « Produits sur exercices antérieurs » pour le montant des ajustements éventuels lors des régularisations de charges locatives rattachées.

Le compte 41111 est crédité par le débit :

- du compte 515 « Compte au Trésor » lors des règlements reçus de locataires ou de tiers payants enregistrés du 1.1.N au 31.12.N, N étant l'exercice au cours duquel les titres sont émis ;
- du compte 703 « Récupérations des charges locatives » ou du compte 704 « Loyers » pour le montant des titres émis au cours de l'exercice N, annulés au cours de ce même exercice et non réglés par le locataire ;
- du compte 41911 « Locataires » pour le montant des avances versées au titre du loyer ou des charges locatives ;
- du compte 4161 « Locataires douteux ou litigieux » du montant des créances considérées comme douteuses ou litigieuses ;
- du compte 6541 « Pertes sur créances irrécouvrables - Locataires » pour le montant des créances admises en non-valeur ;
- du compte 4195 « Excédents d'acomptes sur provisions de charges » pour le montant des régularisations de charges locatives ;
- du compte 1651 « Dépôts de garantie des locataires », lors de l'emploi de ces dépôts pour couvrir des sommes non réglées ;
- du compte 672 « Charges sur exercices antérieurs » pour le montant des ajustements éventuels lors des régularisations de charges locatives rattachées.

En fin d'exercice, il convient de faire apparaître dans l'annexe les loyers à terme échu de décembre (état de développement des comptes locataires, acquéreurs et comptes rattachés).

41131 Locataires (location-accession) - Exercice courant

Le compte 41131 est débité du montant des titres de recettes relatifs aux produits de la location - accession par le crédit :

- des subdivisions intéressées des comptes 703 « Récupérations des charges locatives » et 7047 « Loyers des

logements en location-accession » ;

- du compte 1654 « Redevances (location-accession) » ;
- du compte 418 « Locataires produits non encore facturés » ;

Le compte 41131 est crédité par le débit :

- du compte 515 « Compte au Trésor » lors des règlements reçus des locataires-accédants enregistrés du 01.01.N au 31.12.N, N étant l'exercice au cours duquel les titres sont émis ;
- du compte 7047 « Loyers des logements en location-accession », ou des subdivisions intéressées du compte 703 « Récupérations des charges locatives » pour le montant des titres émis au cours de ce même exercice et non réglés par le locataire accédant ;
- du compte 4162 « Acquéreurs douteux ou litigieux » ;
- du compte 419152 « Locataires (location - accession) » pour le montant des avances versées au titre des loyers, redevances et charges locatives ;
- du compte 4195 « Locataires - Excédents d'acomptes sur provisions pour charges » ;
- du compte 1654 « Redevances (location-accession) » pour le montant des titres annulés non réglés par le locataire-accédant ;
- du compte 6541 « Pertes sur créances irrécouvrables - Locataires » pour le montant des créances émises au cours de l'exercice N et admises en non-valeur au cours de ce même exercice.

4117 Organismes payeurs d'A.P.L.

Ce compte est débité par le crédit de l'une des subdivisions du compte 703 « Récupérations des charges locatives », du compte 7043 « Loyers des logements conventionnés » pour la fraction ou la totalité du loyer et des charges locatives qui est couverte par le versement de l'organisme payeur.

Le compte 4117 est crédité par le débit :

- du compte 41917 « Organismes payeurs d'APL » lorsque le versement de l'APL a fait l'objet d'une avance à l'organisme bailleur ;
- du compte 515 « Compte au Trésor » jusqu'à concurrence de la notification de l'APL au bailleur. Si cette notification excède le montant du loyer et des charges locatives, la différence est portée au crédit du compte 41911 « Locataires » ou du compte 419152 « Locataires (location - accession) ».

Il est à subdiviser en fonction du nombre de caisses versant l'APL.

Compte 4161 Locataires douteux ou litigieux

Dès la constatation du caractère douteux de la créance, le compte 4161 est débité par les comptes 4111 « Locataires ».

Entre autres, figurent obligatoirement à ce compte :

- la totalité de la créance des locataires partis ;
- la totalité de la créance des locataires dont le premier impayé est antérieur à un an ;
- la totalité de la créance des locataires faisant l'objet d'une provision totale ou partielle.

Le compte 4161 est crédité par le débit :

- du compte 515 « Compte au Trésor » pour les encaissements ;
- du compte 6541 « Pertes sur créances irrécouvrables - Locataires » pour le montant des créances admises en non-valeur ;
- du compte 4195 « Locataires - Excédents d'acomptes sur provisions de charges » pour le montant des régularisations de charges locatives ;
- du compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » pour le montant des titres relatifs au loyers et charges locatives, émis au cours d'exercices antérieurs, annulés et non réglés par le locataire.

Compte 4162 Acquéreurs douteux ou litigieux

Dès la constatation du caractère douteux de la créance, le compte 4162 est débité par les comptes 412 « Créances sur acquéreurs » ou 4113 « Locataires (location-accession) ».

Entre autre, figurent obligatoirement à ce compte :

- la totalité de la créance des acquéreurs dont le premier impayé est antérieur à un an ;
- la totalité de la créance des acquéreurs faisant l'objet d'une provision totale ou partielle.

Le compte 4162 est crédité par le débit :

- du compte 515 « Compte au Trésor » pour les encaissements ;
- du compte 6548 « Pertes sur créances irrécouvrables - Autres » pour le montant des créances irrécouvrables admises en non-valeur ;
- du compte 1654 « Redevances (location-accession) » pour le montant des titres annulés non réglés par le locataire-accédant ;
- du compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » pour le montant des titres relatifs aux ventes, aux loyers et charges locatives, émis au cours d'exercices antérieurs, annulés et non réglés par l'acquéreur.

425 Personnel - Acomptes

Ce compte enregistre les éventuels acomptes sur salaire versés par l'office au profit des agents contractuels de droit privé.

Ce compte permet également la comptabilisation d'acomptes sur le premier traitement perçu par tout nouvel agent de l'office qui prendrait ses fonctions en cours de mois, après la liquidation des rémunérations, dès lors que l'office n'est pas en mesure d'émettre un mandat de paie individuel ou d'intégrer l'agent entrant dans le système général de paie.

L'acompte rémunère un service fait.

L'office émet un ordre de paiement au compte 425, accompagné d'un certificat de service fait et des pièces justificatives habituellement requises pour les rémunérations.

Le compte 425 est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » du montant des acomptes versés aux membres du personnel de l'office.

Il est ensuite crédité par le débit du compte 4211 « Personnel - Rémunérations dues » pour le montant des dites sommes lors de la réception des mandats de paie correspondants.

429 Déficit et débits des comptables et régisseurs

Le compte 429 est débité :

S'agissant d'un débet constaté à l'encontre du comptable, au vu de l'arrêté de débet :

- dès lors qu'il est consécutif à une dépense irrégulièrement payée ou une recette non recouvrée : par le crédit du compte 77188 « Autres » ;

- dès lors qu'il est consécutif à l'existence d'un solde anormal figurant à un compte de bilan : par le crédit dudit compte.

S'agissant d'un déficit concernant un régisseur de recettes, dès la constatation du déficit :

- par le crédit du compte 4711 « Versements des régisseurs » ;

- le cas échéant, par le crédit du compte 5412 « Régisseurs de recettes (fonds de caisse) ».

S'agissant d'un déficit concernant un régisseur d'avances, dès la constatation du déficit :

- par le crédit du compte 5411 « Régisseurs d'avance (avances) ».

Le compte 429 est crédité par le débit :

- du compte au Trésor pour les sommes mises à la charge du comptable ou des régisseurs et réglées par les intéressés ou par les tiers pour le compte de ces derniers, et pour le montant des sommes ayant donné lieu à décharge de responsabilité ou remise gracieuse couvertes par l'Etat ;

- du compte 67188 « Autres » du montant de la décharge de responsabilité ou de la remise gracieuse obtenue par le régisseur ou par le comptable lorsqu'il n'est pas comptable direct du Trésor.

4678 Gestion d'immeubles déléguée à un tiers

Ce compte permet le suivi des opérations de gestion d'immeubles déléguée à un tiers dans le cadre d'un mandat de gérance établi conformément aux dispositions des articles R. 442-15 et suivants du code de la construction et de l'habitation.

48. Comptes de régularisation

Les comptes de régularisation servent à répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à un exercice déterminé les seuls charges et produits le concernant effectivement.

Ils permettent d'enregistrer :

- les charges à répartir sur plusieurs exercices ;

- les charges et les produits constatés d'avance.

481 Charges à répartir sur plusieurs exercices

Les charges à répartir sur plusieurs exercices comprennent les intérêts compensateurs, les frais d'émission des emprunts obligataires et les pénalités de renégociation de la dette.

Conformément au règlement CRC n° 2004-06 du 23 novembre 2004, les comptes 4811 « Charges différées » (ce même compte comptabilise désormais les charges à répartir correspondant aux pénalités de renégociation de la dette), 4812 « Frais d'acquisition des immobilisations » et 4818 « Charges à étaler » sont supprimés.

Les dépenses qui étaient antérieurement enregistrées dans ces comptes désormais supprimés doivent désormais être comptabilisées à l'actif si elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation des actifs. A défaut, elles sont comptabilisées en charges.

En conséquence, à la date du changement comptable, les charges à répartir antérieurement comptabilisées aux comptes 4811, 4812 et 4818 :

- soit répondent aux conditions de comptabilisation des actifs et sont alors inscrites dans les comptes d'actifs correspondants ;

- soit elles sont imputées directement en diminution des capitaux propres, au débit du compte 115 « Impact sur capitaux propres de la réforme comptable 2005 ».

4811 Pénalités de renégociation de la dette

Lorsqu'elles sont capitalisées, les indemnités de renégociation de la dette imputées au compte 6688 « Autres » peuvent être étalées sur la durée résiduelle de l'emprunt.

Le compte 4811 est débité en fin d'exercice du montant de ces indemnités par le crédit du compte 7961 « Pénalités de renégociation de la dette ».

A la fin de chaque exercice, le compte 6862 « Dotations aux amortissements des charges financières à répartir » est débité par le crédit du compte 4811 pour la quote-part des charges incombant à cet exercice (exercice de transfert inclus).

4813 Charges différées - Intérêts compensateurs

Il s'agit des intérêts compensateurs comptabilisés à ce compte en application de l'article 38 de la loi n° 94-624 du 21 juillet 1994 codifié à l'article L. 351-2-2 du CCH. En vertu de cette mesure législative, les organismes peuvent maintenir les intérêts compensateurs à ce compte jusqu'à l'apurement des remboursements des emprunts concernés.

4816 Frais d'émission des emprunts

Lors d'émission d'emprunt, les frais de publicité et diverses commissions dus aux organismes bancaires constituent des charges d'exploitation comptabilisées au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Ces frais peuvent être :

- soit maintenus en charges d'exploitation pour la totalité dans l'exercice où ils sont exposés ;
- soit répartis sur plusieurs exercices, la durée de répartition ne pouvant excéder la durée de l'emprunt.

Dans ce cas, le compte 4816 est débité en fin d'exercice du montant de ces frais par le crédit du compte 7916 « Frais d'émission des emprunts ».

En fin d'exercice (exercice de transfert inclus), le compte 4816 est crédité par le débit du compte 68126 « Frais d'émission des emprunts » pour la quote-part des charges incombant à cet exercice.

4817 Grosses réparations

Lorsque la provision pour grosses réparations était insuffisante et qu'il était nécessaire de recourir à l'emprunt pour compléter le financement des travaux réalisés, ces charges pouvaient être réparties sur plusieurs exercices dans la limite du montant et de la durée de l'emprunt, sans qu'il y ait pour autant une relation entre la période sur laquelle cette répartition est effectuée et la durée de l'emprunt.

A compter de la date de mise en application des nouvelles normes comptables, avec la suppression des grosses réparations, le compte 4817 ne peut plus être débité. Ce compte est en voie d'extinction.

En fin d'exercice et jusqu'à l'apurement total du solde, le compte 4817 est crédité par le débit du compte 68127 « Grosses réparations » au vu d'un mandat et d'un titre établis par l'ordonnateur.

611 Sous-traitance générale

Sont inscrites à ce compte les charges d'exploitation relatives aux immeubles de rapport et indispensables dans le cadre d'une location.

Ces charges locatives, payées à des entreprises ou prestataires de services externes à l'office, étaient antérieurement comptabilisées aux subdivisions du compte 628 sous l'ancien libellé « Autres charges relatives à l'exploitation ». Elles sont désormais reclassées aux subdivisions du compte 611 par analogie avec le Plan comptable général.

6111 Hygiène et sécurité

Le compte 6281 est débité de toutes les charges relatives à l'enlèvement des ordures, au ramonage, aux vidanges, à la dératisation, à la surveillance de nuit, à la vérification des extincteurs.

61111 Hygiène et sécurité, part non récupérable

61112 Hygiène et sécurité, part récupérable

6112 Espaces verts

Sont imputés à ce compte tous les travaux confiés à des entreprises, y compris l'entretien d'espaces libres divers.

61121 Espaces verts, part non récupérable

61122 Espaces verts, part récupérable

6113 Chauffage

Figurent au compte 6283 toutes les charges d'exploitation (P1 et P2) en cas de chauffage confié à une entreprise.

61131 Chauffage, part non récupérable

61132 Chauffage, part récupérable

6114 Nettoyage

Les charges afférentes aux travaux de nettoyage relatifs aux parties communes et confiés à des entreprises sont suivies dans ce compte.

61141 Nettoyage, part non récupérable

61142 Nettoyage, part récupérable

6115 Frais de gestion d'immeubles

61151 Frais de gestion d'immeubles, part non récupérable

61152 Frais de gestion d'immeubles, part récupérable

6116 Ascenseurs

61161 Ascenseurs, part non récupérable

61162 Ascenseurs, part récupérable

6118 Divers

61181 Divers, part non récupérable

61182 Divers, part récupérable

614 Charges locatives et de copropriété

Les charges relatives aux immeubles loués pour les besoins propres de l'office (siège, bureaux, ateliers...) sont suivies à ce compte.

Toutefois, lorsque la gestion d'immeubles locatifs en copropriété est confiée à un syndic, ce compte n'est utilisé que si le montant des charges de copropriété n'a pas un caractère significatif justifiant leur ventilation au compte 611. Dans le cas contraire, les charges de copropriété sont ventilées dans les subdivisions du compte 611 de la manière suivante :

- salaires et charges sociales (pour gardiennage, nettoyage, etc....) au compte 6115 ;
- les autres charges sont imputées aux comptes par nature dont elles relèvent.

De la même façon qu'au compte 611, les charges de copropriété seront ventilées entre les charges récupérables et les charges non récupérables.

Dans tous les cas, les honoraires du syndic sont inscrits au compte 6223 « Honoraires de syndic » créé.

Ce compte est subdivisé entre :

6141 « Charges locatives et de copropriété, part non récupérable »,

6142 « Charges locatives et de copropriété, part récupérable ».

615 Entretien et réparations

Cette rubrique concerne les travaux sur des biens immobilisés, qui, sans que la valeur à l'actif de ces derniers ne soit augmentée, ont pour objet de les conserver dans de bonnes conditions d'utilisation ou sont destinés à les remettre en bon état d'utilisation.

Ces charges sont ventilées entre charges non récupérables et charges récupérables.

6151 Entretien et réparations courants sur biens immobiliers

Les travaux d'entretien courant ont une périodicité généralement inférieure ou égale à un an.

Il s'agit de petites réparations entraînées par la nécessité de la maintenance et de la gestion courante du patrimoine.

En principe, leur volume se maintient à un niveau relativement stable.

Une partie de ces charges est récupérable auprès des locataires, notamment les travaux effectués à l'intérieur des logements.

6152 Dépenses de gros entretien sur biens immobiliers

En complément du commentaire du compte 1572 auquel il convient de se rapporter, il est rappelé que les dépenses prévues en application de lois, règlements ou pratiques constantes de l'office et faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien, dès lors qu'elles ne sont pas comptabilisées comme un composant distinct, doivent faire l'objet d'une provision pour gros entretien à condition d'être prévues dans un programme pluriannuel de travaux identifiés par immeuble ou groupe d'immeubles.

Dans ce cas, le coût de ces charges de gros entretien est provisionné au compte 68157 « Provisions pour gros entretien » et donne lieu à une reprise au compte 78157 « Provision pour gros entretien » au cours de l'exercice où les dépenses sont effectuées.

Pour indication des travaux concernés, il convient de se rapporter au tableau « liste indicative de classement des travaux ».

Il est rappelé que l'avis CNC 2004-11 précise que :

« 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 charges au fur et à mesure de leur réalisation. Tel est le cas généralement des contrats d'entretien. »

Ainsi, les redevances annuelles des contrats d'entretien (cf. du type P3-P3R dans les contrats de chauffage) sont comptabilisées obligatoirement à ce compte 6152. Elles ne peuvent en aucun cas être provisionnées au titre de la PGE.

Ce compte est subdivisé ainsi :

61521 « Dépenses de gros entretien sur biens immobiliers, part non récupérable »,

61522 « Dépenses de gros entretien sur biens immobiliers, part récupérable ».

627 Services bancaires et assimilés.

Sont notamment comptabilisés dans ce compte les frais de garantie CGLLS qui étaient enregistrés avant le 1^{er} janvier 2006 sur l'ancien compte 6188 « Frais de garantie C.G.L.S ».

6281 Concours divers (cotisations).

Toutes des cotisations, y compris la redevance (C.G.L.L.S) versée annuellement en application de l'article L. 451-3 du code de la construction et de l'habitation, sont enregistrées à ce compte.

6285 Redevances.

Il s'agit des redevances ou remboursements de frais versés à d'autres organismes d'HLM ou aux groupements qui assurent tout ou partie de la gestion de l'office dans le cadre d'une convention de gestion.

Constituant une prestation externe, ces frais sont inscrits en totalité au compte 6285, quelle que soit la nature des frais en question (en particulier les frais pour services informatiques et/ou comptables et les frais de gestion générale).

67521 Valeur nette comptable des composants remplacés.

Ce compte enregistre les valeurs nettes comptables des composants remplacés à l'occasion de travaux.

67522 Valeur nette comptable des immobilisations corporelles cédées.

Ce compte permet de chiffrer les plus-values de cession par comparaison avec le compte 7752.

68111 Immobilisations incorporelles.

Ce compte est débité par le crédit des comptes d'amortissements des immobilisations incorporelles (comptes 2801, 2803, 2805 et 2808).

Les modalités d'amortissement à retenir figurent dans le tableau ci-après :

COMPTE	DÉSIGNATION des immobilisations à amortir	DURÉE d'amortissement	COMPTE d'amortissement
201	Frais d'établissement	5 ans maximum	2801
203	Frais de recherche et de développement	Durée d'utilisation	2803
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques,	Durée d'utilisation	2805

	procédés, droit et valeurs similaires		
208	Autres immobilisations - Bail emphytéotique - Bail à construction - Bail à réhabilitation - Immobilisations diverses	Durée des baux ou durée d'utilisation des immobilisations	2808

68112 Immobilisations corporelles.

Les précisions et rappels ci-dessous complètent les commentaires des comptes 21, 28 et 29 correspondants :

Le règlement CRC n° 99-03 relatif au Plan comptable général, complété du règlement CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002, a redéfini les notions de dépréciation et d'amortissement d'un actif (*cf.* commentaire des comptes 28 et 29).

Article 322-1.4 : « La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable. » (l'article 322-1 reprend les définitions des différentes valeurs énoncées dans le règlement CRC n° 2002-10).

Article 322-1.3 : « L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation » (voir compte 28).

« 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 ».

En matière de logement social, l'amortissement est calculé de manière linéaire (avis n° 2004-11 du 23 juin 2004 du Conseil national de la comptabilité).

Les amortissements sont déterminés par le plan d'amortissement propre à chaque type d'actif, tels qu'ils sont arrêtés par le conseil d'administration, en respectant le principe général de droit comptable de prudence.

Dès l'inscription à un compte d'immobilisation d'un bien soumis à amortissement, un plan d'amortissement correspondant à ce bien doit être établi sur les bases décidées par le conseil d'administration.

La date de départ du calcul de l'amortissement est la date de mise en service de l'immeuble.

En conséquence, la première annuité d'amortissement doit être réduite *pro rata temporis* pour tenir compte de la période écoulée entre le début de l'exercice et la date de mise en service de l'immeuble.

Le *pro rata temporis* s'apprécie en jours.

Par ailleurs, tant qu'une immobilisation demeure en service, elle doit être conservée au bilan, même si elle est totalement amortie, jusqu'à l'époque de sa disparition pour cause de cession ou de destruction.

68112311 Immeubles de rapport :

- 6811231101 Structure ;
- 6811231102 Menuiseries extérieures ;
- 6811231103 Chauffage collectif ;
- 6811231104 Chauffage individuel ;
- 6811231105 Etanchéité ;
- 6811231106 Ravalement avec amélioration ;
- 6811231107 Electricité ;
- 6811231108 Plomberie sanitaire ;
- 6811231109 Ascenseurs ;
- 6811231110 Equipements de sécurité ;
- 6811231111 Aménagements extérieurs ;
- 6811231112 Aménagements intérieurs sur équipements communs.

Cas particulier des immobilisations locatives :

Les amortissements seront calculés en fonction des durées d'utilisation attribuées par composants selon l'approche retenue par l'organisme (voir compte 21311). Ces durées doivent correspondre à la réalité d'utilisation de chaque composant et traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'utilisation de chaque composant.

Cette traduction ne peut donc, en aucun cas, être directement liée aux modalités de financement.

L'amortissement par composants est obligatoirement pratiqué selon le mode linéaire.

Par ailleurs, une contrainte supplémentaire existe pour les organismes HLM en matière d'amortissement des immobilisations locatives. Les immeubles de rapport construits (ou acquis et améliorés) par ces organismes ont été financés en totalité ou dans de très fortes proportions par des emprunts. Dans ces conditions et en application de l'article R. 423-22 et R. 423-42 du CCH, les amortissements doivent permettre au minimum de compenser le remboursement en capital de la totalité des emprunts ayant financé les opérations.

Conformément à cette règle dite de « l'équilibre des amortissements techniques et financiers », les amortissements globaux cumulés des immobilisations locatives doivent être au moins égaux au montant cumulé des remboursements de la totalité des emprunts contractés pour le financement de ces opérations.

Dans le cas où, globalement, le cumul des amortissements pratiqués d'après les plans initiaux d'amortissements est inférieur au cumul des amortissements financiers, il doit être procédé à la constitution de dotations aux amortissements dérogatoires (compte 145) en complément des dotations prévues initialement et dans la limite des valeurs amortissables.

Lorsque, ultérieurement, par le jeu normal des dotations aux amortissements résultant des plans initiaux

d'amortissements, l'équilibre entre les amortissements techniques et les amortissements financiers (capitaux courus non échus inclus) tendra à se rétablir, les amortissements dérogatoires seront ajustés par des reprises au compte de résultat, dans le respect de la règle précitée.

Dans le cas où les financements extérieurs seraient supérieurs à la valeur des éléments amortissables et après complet amortissement de ceux-ci, le compte 10687 « Réserve pour couverture du financement des immobilisations non amortissables » sera utilisé en tant que de besoin pour assurer le respect de la règle d'équilibre des amortissements techniques et financiers. (cf. commentaire du compte 10687).

Le conseil d'administration doit prescrire des dotations supplémentaires d'une façon permanente ou occasionnelle, notamment si l'état des constructions le justifie (art. R. 423-22 et R. 423-42 du CCH).

Pour vérifier le respect de la règle de l'équilibre des amortissements, il convient de rapprocher :

- le total des amortissements techniques cumulés afférents à l'ensemble du parc des immobilisations locatives (cf. note 3) , majoré du montant de la réserve pour couverture du financement des immobilisations non amortissables ;
- du total cumulé des remboursements des emprunts utilisés pour le financement de l'ensemble des immobilisations locatives figurant à l'actif, majoré des remboursements courus et non échus afférents, et majoré du montant cumulé des subventions d'investissement (locatives) inscrites au résultat. Compte tenu, entre autre, de cette règle, emprunts et subventions doivent donc être maintenus, respectivement dans l'état des dettes financières et au bilan, tant que les immobilisations qu'ils ont financées subsistent à l'actif.

Cette comparaison s'effectue chaque année à l'aide de l'annexe « Tableau de rapprochement des amortissements techniques et financiers » (document obligatoire indissociable du bilan et approuvé en conseil d'administration).

68157 Dotations à la provision pour gros entretien

Ce compte enregistre la dotation à la provision pour gros entretien (compte 1572 « Provisions pour gros entretien »).

Les dotations aux provisions pour gros entretien sont constituées selon un plan pluriannuel d'entretien, conformément aux principes exposés pour le compte 1572.

La dotation annuelle au compte de provision pour gros entretien est décidée par le conseil d'administration.

La liste indicative des charges de gros entretien pouvant faire l'objet de provisions pour gros entretien est la suivante :

- travaux d'entretien des couvertures et traitement des charpentes ;
- travaux d'entretien des descentes d'eau usées et pluviales ;
- travaux de peinture des façades, traitement, nettoyage (hors ravalement avec amélioration*) ;
- travaux de réparation des menuiseries ;
- travaux de peinture des parties communes et menuiseries ;
- travaux de remplacement des équipements intérieurs chez les locataires (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires et, pour ce qui relève des remises en état des logements, seules les remises en état futures, identifiées au-delà du rythme normal correspondant au taux de rotation, pourront faire l'objet d'une provision) ;
- travaux d'entretien des aménagements extérieurs ;
- travaux d'entretien important des équipements : sur ascenseurs, chaudières, électricité... ;
- curage des égouts ;
- travaux d'élagage, etc.

78157 Reprises sur provision pour gros entretien :

Les reprises effectuées au compte 78157 constatent la consommation définitive d'une partie ou de la totalité de la provision pour gros entretien (se rapporter aux commentaires des comptes 1572, 6152, 68157).

Ce compte est crédité, au fur et à mesure de la réalisation du plan pluriannuel de gros entretien, comme indiqué au compte 1572 :

- lorsque les travaux réalisés au cours de l'exercice avaient antérieurement fait l'objet d'une dotation à la PGE ;
- le cas échéant, du montant de la provision devenue sans objet.

Dans le cas de travaux effectués par la régie d'entretien, le montant de la reprise devra être justifié dans la partie littéraire de l'annexe, en indiquant les comptes de charges et les montants concernés.

7913 Prestations fournies sous forme d'avantages en nature au personnel :

Lorsque l'office comptabilise les avantages en nature accordés à certains membres du personnel, le compte 7913 est crédité par le débit d'un compte 641 « Rémunérations du personnel ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire.

- soit la charge correspondant à l'avantage en nature a déjà été comptabilisée, selon sa nature, lorsque la dépense a été engagée : le compte 7913 permet de neutraliser la double inscription de la charge ;
- soit aucune charge initiale n'a été comptabilisée (cas d'un logement de fonction) : le compte 7913 permet de neutraliser la charge qui ne donne pas lieu à décaissement.

Dans tous les cas, le compte 7913 permet de corriger le compte de résultat.

7963 Intérêts compensateurs :

Ne peuvent être inscrites à ce compte que les augmentations d'intérêts compensateurs sur les emprunts existants.

ANNEXE

LISTE INDICATIVE DE CLASSEMENT DE TRAVAUX

--	--	--

ENTRETIEN courant	GROS ENTRETIEN	AMELIORATION ou renouvellement de composant
Petites réparations entraînées par la nécessité de la maintenance (compte 6151)	Le gros entretien concerne des travaux plus importants que l'entretien courant et peut faire l'objet d'un programme pluriannuel de travaux. (compte 6152)	Travaux de remplacement ou d'amélioration des éléments indiqués comme composants, coûts imputés à l'actif (comptes 21311 à 21318 ; 21411 à 21418 ; 231311 à 231318 ; 231411 à 231418)
	I. Travaux pouvant faire l'objet de PGE : (comptes 1572, 68157 et 78157)	Types de composants
		Structure (et assimilés) : amélioration ou remplacement d'éléments de la structure (ex. : charpentes, colonnes d'évacuation, etc.)
Fuites de robinets	Travaux d'entretien des couvertures et traitement des charpentes	Menuiseries extérieures : amélioration et renouvellement
Débouchage des appareils	Travaux d'entretien des descentes d'eaux pluviales	Chauffage collectif : amélioration et renouvellement (dont mise aux normes)
Remplacement des ampoules et vitres des parties communes	Travaux de peintures des façades, traitement, nettoyage, (hors ravalement avec amélioration)	Chauffage individuel : amélioration et renouvellement (dont mise aux normes)
Mise en jeu des menuiseries	Travaux de réparation des menuiseries	Étanchéité : amélioration et renouvellement
Graissage et réparations des serrures	Travaux de peinture des parties communes et menuiseries	Ravalement avec amélioration
Réparations des minuteriers, des fermetures, ...	Travaux de remplacement des équipements intérieurs des logements occupés ou de ceux vacants dans un immeuble à taux de rotation supérieur au taux de rotation moyen de l'organisme (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires relevant du remplacement du composant)	Électricité : amélioration et renouvellement (dont mise aux normes)
Etc.	Travaux d'entretien des aménagements extérieurs	Plomberie et sanitaire : amélioration et renouvellement (dont mise aux normes)
	Travaux importants d'entretien des équipements (sur ascenseurs, chaudières, électricité)	Ascenseurs : amélioration et renouvellement (dont mise aux normes)
	Curage des égouts	
Etc.	Travaux d'égavage, etc.	Etc.
	II. Travaux ne pouvant faire l'objet de PGE :	
	Remise en état des logements (sauf ceux des logements occupés ou de ceux vacants dans un immeuble à taux de rotation supérieur au taux de rotation moyen de l'organisme)	
	Contrats d'entretien de type P 3 en chauffage (P 3R inclus)	
Etc.	Etc.	Etc.

Dans le cadre de la réforme comptable, les travaux de réhabilitations, de renouvellement, d'amélioration et d'addition sur les immeubles de rapport donneront lieu à une immobilisation des dépenses correspondantes en composants avec sortie des composants remplacés.

Cas d'un immeuble collectif construit depuis 20 ans :

- coût de revient 1 million d'euros ;
- structure amortissable sur 50 ans.

Exemple 1 : remplacement d'un composant identifié (menuiseries extérieures).

Un composant « Menuiseries extérieures » a été isolé à la construction, avec une durée d'amortissement de 25 ans.

Remplacement des menuiseries extérieures de la façade Ouest correspondant, quantitativement, au quart des fenêtres :

- valeur des nouvelles menuiseries : 10 000 ;
- durée d'amortissement des nouvelles menuiseries : 20 ans.

Evaluation de la valeur de sortie du composant remplacé

Trois possibilités au choix pour l'ordonnateur :

- soit selon facture d'origine ;
- soit selon la clef CSTB :

$$3,3 \% \times 1\ 000\ 000 \times \frac{1}{4} = 8\ 250$$

- soit à la valeur « déflatée » à la date du dernier remplacement :

$$\begin{aligned} & \text{ICC}^{(1)} \text{ (N - 20)} \\ & 1\ 200 \\ & 10\ 000 \times \\ & = 10\ 000 \times \\ & = 7\ 425 \\ & \text{ICC (N)} \\ & 1\ 616 \end{aligned}$$

(¹) Indice du coût de la construction, année N - 20.

Pratiquement, les sorties de composants remplacés seront le plus souvent calculées en retenant le montant le moins élevé des deux dernières valeurs.

Dans l'exemple, les menuiseries remplacées seront donc évaluées à 7 425 .

L'amortissement du composant remplacé à la date du remplacement correspondant sera de :

$$\begin{aligned} & 20 \\ & 7\ 425 \times \\ & = 5\ 940 \\ & 25 \end{aligned}$$

2131102		Menuiseries extérieures	10 000	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		10 000
67521		VNC des composants remplacés	1 485	
28131102		Menuiseries extérieures (amort)	5 940	
	2131102	Menuiseries extérieures		7 425

Exemple 2 : remplacement d'un composant non identifié (remplacement des baignoires par des douches).

Le composant « Plomberie sanitaires » n'a pas été isolé lors de la mise en service de l'immeuble.

Installation de douches et démontage baignoires :

- 50 000 Euro ;
- durée d'amortissement : 20 ans.

Le compte « Travaux d'amélioration » ne pouvant plus être utilisé pour comptabiliser ces dépenses, les coûts sont immobilisés dans le composant « Plomberie sanitaires ».

Sortie de l'actif des éléments remplacés

Trois possibilités au choix pour l'ordonnateur :

- soit selon la facture d'origine ;
- soit selon la clef CSTB :

Le composant « Plomberie sanitaires » n'ayant pas été isolé précédemment, il est possible d'utiliser les pourcentages

CSTB (4,6 % en collectif) pour le composant global. En revanche, aucune ventilation à l'intérieur du composant est disponible.

- soit selon la valeur « déflatée » à la date du dernier remplacement :

$$\begin{aligned}
 & \text{ICC (N - 20)} \\
 & 1\ 200 \\
 & 50\ 000 \times \\
 & = 50\ 000 \times \\
 & = 37\ 128 \\
 & \text{ICC (N)} \\
 & 1\ 616
 \end{aligned}$$

La sortie de l'actif pour 37 128 Euro sera effectuée sur le composant « Structure », amorti sur 50 ans. L'amortissement correspondant sera de :

$$\begin{aligned}
 & 20 \\
 & 37\ 128 \times \\
 & = 22\ 277 \\
 & 50
 \end{aligned}$$

Ecritures comptables

Immobilisation des douches avec amortissement sur 20 ans et sortie des baignoires.

2131108		Plomberie sanitaires	50 000	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		50 000
67521		VNC des composants remplacés	14 851	
28131101		Structure (amort)	22 277	
	2131101	Structure		37 128

Incidence sur les fiches de situation financière et comptable :

Dans les deux cas, la mise en place du nouveau composant donnera lieu à l'établissement d'une fiche de situation financière et comptable, indépendante de la fiche de l'opération soldée de l'immeuble.

Les sorties de composants remplacés peuvent être regroupées sur une fiche séparée de situation financière et comptable (avec des montants négatifs).

ANNEXE VII COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS DE DÉMOLITION AVEC OU SANS RECONSTRUCTION

Les schémas commentés ci-dessous annulent et remplacent les schémas précédents relatifs aux démolitions des logements de l'instruction comptable.

Textes de référence

Loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 tendant à favoriser l'investissement locatif, l'accession à la propriété de logements sociaux et le développement de l'offre foncière, codifié à l'article L. 443-15-1 du CCH relativement aux démolitions.

Décret n° 87-477 du 1^{er} juillet 1987 relatif aux cessions, changements d'usage et démolitions concernant les logements HLM et codifié à l'article *R. 443-17 du CCH relativement aux démolitions.

Arrêté du 23 juillet 1987 relatif aux modalités de calcul et de reversement des aides de l'État pouvant donner lieu à remboursement.

Circulaire DIV-DGUHC n° 98-96 du 22 octobre 1998 relative aux démolitions de logements locatifs sociaux, à la programmation des logements PLA construction-démolition et au changement d'usage de logements sociaux (cette circulaire a abrogé la circulaire n° 88-42 du 2 mai 1988).

Circulaire DGUHC/IUH2-DIV n° 2001-77 du 15 novembre 2001 relative à la déconcentration des décisions de financement pour démolition et changement d'usage des logements locatifs sociaux (cette circulaire complète la circulaire n° 98-96 et remplace la circulaire précédente de même objet r° 2000-56 du 26 juillet 2000).

Circulaire DGUHC/IUH2 n° 2002-31 du 26 avril 2002 relative aux modalités d'intervention du 1 % logement au titre du renouvellement urbain et au lancement de la procédure de saisine de la commission « 1 % logement et renouvellement urbain ».

Circulaire DGUHC/IUH2 n° 2004-56 du 25 octobre 2004 relative aux aides au logement dans les territoires d'intervention de l'Agence nationale pour la rénovation urbaine (ANRU).

Arrêté du 31 janvier 2005 (JO du 25 mars 2005) du ministère de l'emploi, du travail et de la cohésion sociale, ministère délégué au logement et à la ville, portant approbation du règlement général de l'ANRU.

*
* *

Une opération de démolition avec ou sans reconstruction est un processus très complexe comprenant les phases suivantes :

- phase préliminaire où l'organisme ébauche le projet ;
- décision de démolir ;
- phase de libération progressive de l'immeuble jusqu'à sa libération complète ;
- démolition physique.

La complexité du traitement comptable provient notamment de la variété des coûts engagés à chacune des phases de l'opération de démolition.

En cas de restructuration lourde, et non de simple démolition permettant de rendre un terrain constructible, il s'agit d'une opération présentant un caractère exceptionnel et qui sera comptabilisée comme telle.

1. Incidence comptable avant la phase de démolition

La démolition de logements est une opération qui se traduit par une modification importante de la structure du bilan de l'organisme. Aussi, il est nécessaire de préparer cette opération dans les années qui précèdent la destruction du bien immobilier et de passer en comptabilité les écritures adéquates lors de la réalisation de la démolition.

Lorsque l'état d'un immeuble ou les difficultés de sa gestion sont tels que sa réhabilitation ne paraît pas susceptible d'apporter une solution satisfaisante aux problèmes posés et que, de ce fait, sa valeur nette comptable surestime la valeur actuelle du bien (i.e. la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage du bien), il importe, conformément aux dispositions du règlement n° 2002-10 du Comité de réglementation comptable (CRC) et au principe général comptable de prudence, de constater la dépréciation de cet immeuble.

L'écriture comptable de cette dépréciation est la suivante :

Débit du compte 6876 « Dotations aux dépréciations exceptionnelles »

Crédit du compte 2913 « Dépréciation des immobilisations corporelles - Constructions »

Si l'évolution de la situation conduit à envisager la démolition de l'immeuble, il convient de provisionner le risque, selon la décision préfectorale (cf. article *R. 443-17 du CCH), de remboursement de l'aide publique qui correspond à la fraction reprise des subventions d'investissement.

L'écriture est la suivante :

Débit du compte 6875 « Dotations aux provisions exceptionnelles »

Crédit du compte 158 « Autres provisions pour charges »

2. Décision de démolition

Lorsque la décision de démolition est prise par le conseil d'administration et approuvée par l'autorité administrative, un amortissement exceptionnel de l'immeuble sera comptabilisé afin de réduire à zéro la valeur nette comptable de la construction, à la date envisagée de la démolition :

Débit du compte 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations »

Crédit du compte d'amortissement 281311 « Immeubles de rapport »

Les dépréciations antérieurement comptabilisées seront corrélativement reprises :

Débit du compte 2913 « Dépréciation des immobilisations corporelles - Constructions »

Crédit du compte 7876 « Reprises pour dépréciations exceptionnelles »

Par ailleurs, les différents coûts et charges liés à la démolition et restant à la charge de l'organisme après prise en compte des différentes subventions à la démolition tels que :

- les coûts techniques de démolition ;
- les coûts de travaux de restructuration du foncier ;
- les charges de relogement ;
- les charges de suivi social ;

peuvent être provisionnés par l'écriture suivante :

Débit du compte 6875 « Dotations aux provisions exceptionnelles »

Crédit du compte 158 « Autres provisions pour charges »

3. Traitement de l'opération même de démolition, des coûts et subventions y afférents

D'une manière générale, qu'il s'agisse d'une démolition dans le cadre du renouvellement urbain, aidé ou non par l'ANRU,

ou d'une démolition ponctuelle isolée, la comptabilisation des subventions en compte de résultat - soit en produits d'exploitation, soit en produits exceptionnels - ou au bilan, en subventions d'investissement, suit leur objet (l'emploi dont elles sont la ressource, en tout ou partie).

Dans la mesure où les collectivités publiques ou leurs établissements doivent notifier avec indication de leur objet les subventions qu'ils accordent, il conviendra de se rapporter à leur notification.

3.1. *Sortie des constructions (hors terrains) au fur et à mesure des démolitions*

Il est rappelé qu'un bien détruit ne peut demeurer au bilan.

La démolition progressive des immeubles va donc donner lieu :

- à la sortie de la valeur nette comptable des lots démolis en compte 67523 « Valeur nette comptable des immobilisations corporelles démolies ou mises au rebut » avec en contrepartie le débit, à hauteur des amortissements cumulés, du compte d'amortissement 281311 « Immeubles de rapport » et le crédit, pour la valeur brute des constructions, du compte 21311 « Immeubles de rapport » ;

- à la reprise des dépréciations qui n'auraient pas été précédemment réintégrées (cf. paragraphe 2), par le débit du compte 2913 « Dépréciation des immobilisations corporelles - Constructions » avec en contrepartie le crédit du compte 7876 « Reprises pour dépréciations exceptionnelles » ;

- à la reprise de la quote-part de subvention non encore reprise, par le débit du compte 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » en contrepartie du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » ;

- à l'annulation des subventions d'investissement : débit du compte de subvention d'investissement 13 par le crédit du compte 7876 « Reprises pour dépréciations exceptionnelles ».

Enfin une fiche de situation financière et comptable avec des montants négatifs sera à créer.

3.2. *Coûts techniques de démolition et subventions y afférentes*

3.2.1. Démolition sans reconstruction ou avec une reconstruction ailleurs que sur le site de l'immeuble démoli

1^{re} possibilité : la démolition a pour conséquence une augmentation de la valeur actuelle du terrain (soit la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage du terrain).

Dans ce cas, les coûts de démolition sont incorporés dans le coût du terrain de l'immeuble démoli (compte 211), dans la limite de cette valeur actuelle et sont comptabilisés, au-delà, en compte 6788 « Charges exceptionnelles diverses ».

2^e possibilité : la démolition n'entraîne pas d'augmentation de la valeur actuelle du terrain concerné et les coûts techniques de démolition constituent une charge exceptionnelle (compte 6788).

Dans tous les cas, les provisions antérieurement comptabilisées pour faire face aux coûts techniques devront être reprises :

Débit du compte 158 « Autres provisions pour charges »

Crédit du compte 7875 « Reprises sur provisions exceptionnelles »

3.2.2. Démolition avec reconstruction sur le site

Les coûts techniques de démolition doivent être intégrés dans le coût de revient des nouveaux immeubles car il s'agit d'éléments attribuables au coût de production. Ils seront donc inclus en compte 2131101 « Structure », pour autant que le coût de revient global des nouvelles constructions demeure compatible avec leur valeur actuelle (valeur vénale ou valeur d'usage). Ils seront par conséquent amortis, en pratique, sur la durée d'amortissement du composant « structure ».

A contrario, les autres coûts techniques seront comptabilisés en compte 6788 « Charges exceptionnelles diverses ». Les subventions permettant de les financer seront à comptabiliser en compte 7788 « Produits exceptionnels divers ».

Dans tous les cas, les provisions antérieurement comptabilisées pour faire face aux coûts techniques devront être reprises :

Débit du compte 158 « Autres provisions pour charges »

Crédit du compte 7875 « Reprises sur provisions exceptionnelles ».

3.3. *Coûts sociaux et subventions y afférentes*

Les coûts sociaux directement liés à la démolition (relogement, accompagnement social,...) sont à enregistrer en 6788 « Charges exceptionnelles diverses ».

Les subventions perçues par l'organisme pour financer les coûts sociaux sont comptabilisées en compte 7788 « Produits exceptionnels divers ».

Les provisions antérieurement constituées afférentes aux coûts sociaux devront être reprises :

Débit du compte 158 « Autres provisions pour charges »

Crédit du compte 7875 « Reprises sur provisions exceptionnelles ».

3.4. Coûts financiers et subventions y afférentes

La démolition physique de l'immeuble va entraîner un remboursement anticipé du capital restant dû sur les emprunts qui sera comptabilisé au débit du compte 16 « Emprunts et dettes assimilées ».

La subvention finançant le remboursement anticipé de l'emprunt sera comptabilisé en compte 7788 « Produits exceptionnels divers ».

3.5. Pertes d'exploitation générées par la démolition et subventions y afférentes

Les conséquences en terme d'exploitation de la démolition vont être :

- une diminution progressive des loyers et des charges dans la phase de libération des immeubles alors que les frais fixes perdureront jusqu'à la démolition, ces coûts vont être enregistrés dans les différents comptes d'exploitation : baisse des loyers, baisse des charges variables ;

- une diminution totale de loyers et de charges fixes et variables à la démolition de l'immeuble.

Ces coûts sont généralement subventionnés de deux manières (entre autres) :

- une subvention finançant les conséquences de l'organisation de la vacance progressive jusqu'à la période de démolition (exemple : opérations isolées en partenariat avec les collectivités locales) ;

- une subvention pour compenser les pertes d'autofinancement (cf. subvention de l'ANRU dans le cadre d'une opération de rénovation urbaine avec bilan d'aménagement).

3.5.1. Subvention finançant les conséquences de la vacance progressive jusqu'à la démolition de l'immeuble dans le cas d'une opération isolée en partenariat avec les collectivités territoriales

Dans ce cas, les conséquences de la vacance apparaissent en manque à gagner sur les loyers et les charges récupérées auprès des locataires, la subvention est comptabilisée comme suit, durant la période de libération des logements :

- à la date de notification :

Débit du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subvention à recevoir »

Crédit du compte 743 « Subventions d'exploitation »

- à la clôture de l'exercice si la démolition n'a pas encore eu lieu :

Débit du compte 743 « Subventions d'exploitation »

Crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance »

- en fonction du nombre de logements vacants financés (et au plus tard à la démolition) :

Débit du compte 487 « Produits constatés d'avance »

Crédit du compte 743 « Subventions d'exploitation »

3.5.2. Subvention couvrant la perte d'autofinancement (type ANRU)

La subvention pour perte d'autofinancement, étant analysée sur le plan comptable comme la valorisation du différentiel des cash-flows actualisés sur quinze ans correspondant aux logements démolis, doit être comptabilisée en compte de résultat.

Cette subvention ne peut être étalée au-delà de la démolition car, sinon, un produit serait comptabilisé alors que le bien y afférent ne serait plus à l'actif de l'organisme.

Symétriquement, il ne paraît pas possible de prendre en résultat la totalité de subvention à la date de la notification dans la mesure où les actifs afférents aux pertes d'autofinancement futures figurent encore au bilan à cette date.

En revanche, l'étalement de la subvention sur la période de libération des logements permettra de compenser l'effet conjugué de l'insuffisance grandissante des recettes et du maintien des charges fixes (ascenseurs, chauffage,...).

Il convient de noter que l'organisme HLM connaît en principe son calendrier de libération pour aboutir au projet de démolition inscrit dans la convention de renouvellement urbain avec l'ANRU.

En conséquence, la subvention pour perte d'autofinancement considérée est comptabilisée comme suit :

- à la date de notification :

Débit du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subvention à recevoir »

Crédit du compte 7788 « Produits exceptionnels divers »

- à la clôture de l'exercice, si la démolition n'a pas encore eu lieu :

Débit du compte 7788 « Produits exceptionnels divers »

Crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance »

- suivant le rythme réel de libération des logements et au plus tard à la date de leur démolition effective :

Débit du compte 487 « Produits constatés d'avance »

Crédit du compte 7788 « Produits exceptionnels divers ».

Le rythme de prise de la subvention en compte de résultat sera ajusté en fonction du rythme effectif de libération et de démolition des logements.

NOTE (S) :

(1) Avec Hélios (applicatif de tenue de la comptabilité générale), les mandats initiaux devront être annulés individuellement.

(2) Les articles cités par la suite sont également ceux du comité de réglementation comptable n° 99-03.

(3) Les comptes d'amortissements des immobilisations locatives sont les suivants : comptes 2808, 281311, 281318, 28134, 28138, 281411, 281418, 28144, 28148 et 145 (amortissements dérogatoires).