

NOTE DE PRÉSENTATION

RÈGLEMENT

N° 2014-05 du 2 Octobre 2014

Relatif à la comptabilisation des terrains de carrières et des redevances de fortage

1 – Contexte

Les gîtes de carrières (qui sont les substances minérales ou fossiles autres que les produits miniers spécifiquement désignés par le code minier) peuvent être exploités de deux manières :

- Soit par la détention de la propriété du terrain à exploiter ;
- Soit par l'intermédiaire d'un contrat de fortage conclu avec le propriétaire du terrain.

Le CNC a, par avis n° 2009-03 du 10 avril 2009 relatif au traitement comptable des redevances de fortage, considéré que les redevances versées par un exploitant dans le cadre d'un contrat de fortage sont comptabilisées comme le coût des matériaux qu'elles rémunèrent. Les matériaux extraits étant des matières premières destinées à être vendues ou incorporées dans la production, ils répondent à la définition d'un stock.

Selon le Plan comptable général, le coût d'acquisition d'un terrain en vue d'en exploiter le gisement est comptabilisé en immobilisations corporelles (terrains), la valeur du gisement étant amortie sur la durée probable d'utilisation.

L'UNICEM (Union nationale des industries de carrières et de matériaux de construction) a saisi l'ANC d'une question relative au traitement comptable des terrains de carrières.

Le présent règlement homogénéise le traitement des coûts relatifs à l'acquisition des gîtes de carrières.

Le présent règlement, qui modifie le mode comptabilisation des actifs détenus par les exploitants de carrières, rapporte les dispositions du plan comptable professionnel des industries de carrières et de matériaux de construction, qui avait fait l'objet de l'avis de conformité du CNC n° 18 du 21 décembre 1983.

2 – Champ d'application

Les substances de carrières sont définies par différence avec les substances de mines, ces dernières étant spécifiquement désignées par le code minier.

Code minier nouveau

Article L100-1 : « L'assujettissement d'un gîte contenant des substances minérales ou fossiles soit au régime légal des mines, soit à celui des carrières est déterminé par la seule nature des substances qu'il contient, sous réserve de dispositions contraires prévues par le présent code. »

Article L100-2 : « Toute substance minérale ou fossile qui n'est pas qualifiée par le livre Ier du présent code de substance de mine est considérée comme une substance de carrière. »

Article L311-1 : « Sont soumis au régime légal des carrières défini par le présent livre et par la section 1 du chapitre V du titre Ier du livre V du code de l'environnement les gîtes contenant des substances minérales ou fossiles autres que celles mentionnées à l'article L. 111-1, sauf s'ils sont situés dans les fonds marins appartenant au domaine public ou sur le plateau continental défini à l'article 1er de la loi n° 68-1181 du 30 décembre 1968 relative à l'exploration du plateau continental et à l'exploitation de ses ressources naturelles et dans la zone économique exclusive définie à l'article 1er de la loi n° 76-655 du 16 juillet 1976 relative à la zone économique et à la zone de protection écologique au large des côtes du territoire de la République. »

Le présent règlement s'applique aux exploitants de carrières, à l'exclusion des exploitants de substances de mines.

Néanmoins, l'activité d'un exploitant de carrière pouvant inclure, par décision de l'autorité administrative et à titre accessoire, l'exploitation de substances de mines connexes aux substances de carrières, le présent règlement s'applique également à la comptabilisation de ces gisements connexes.

Article L131-2 : « L'autorité administrative peut autoriser l'exploitant d'une carrière à tirer librement parti de substances énumérées à l'article L. 111-1 lorsqu'elles sont connexes au sens de l'article L. 121-5, ou voisines d'un gîte de mines exploité, dans la limite des tonnages qui proviennent de l'abattage de la masse minérale exploitée sous la qualification de carrière ou des tonnages dont l'extraction est reconnue être la conséquence indispensable de cet abattage ».

Il s'applique aux entités désignées qui établissent des comptes selon les dispositions du règlement n° 2014-03 (comptes individuels) et du règlement n° 99-02 (comptes consolidés).

Il n'a pas valeur de recommandation pour l'établissement des comptes IFRS.

Compte tenu des modes d'exploitation autorisés par le code minier nouveau, les exploitants concessionnaires ne sont pas visés par le présent règlement.

Article L131-1 : « Sous réserve des dispositions de l'article L. 131-2, les mines ne peuvent être exploitées qu'en vertu d'une concession ou par l'Etat. »

3 – Comptabilisation des terrains de carrières

3-1° - Nature comptable des terrains de carrières

La nature comptable des terrains de carrières a été réexaminée au regard de l'analyse de la destination des éléments acquis par l'exploitant de carrières à la date d'acquisition du terrain.

Lors de l'acquisition d'un terrain de carrières, l'exploitant de carrières acquiert deux éléments ayant deux destinations distinctes :

- un gisement en l'état, constitué de matériaux à extraire, qui ne seront utilisables qu'après un processus d'extraction, après obtention d'une autorisation d'administrative d'exploitation.

S'agissant de matières premières destinées à être incorporées dans la production, la partie « gisement » du terrain répond à la définition comptable d'un stock, dans la catégorie « -Matières premières (et fournitures) » (Comptes 31).

Règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général - Art. 211-7 : « *Un stock est un actif pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour un telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.* »

- un tréfonds : part résiduelle du terrain après extraction des matériaux. Le terrain de carrières (Tréfonds) répond à la définition comptable d'une immobilisation corporelle ; il est enregistré au compte 2114 renommé « Terrains de carrières (Tréfonds) ».

Art. 211-6 : « *Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans le processus de production ou la fourniture de biens ou de services, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours* ».

3-2° - Comptabilisation à la date d'acquisition

A la date d'acquisition, le prix d'acquisition du terrain de carrières est ventilé, entre :

- La valeur du gisement ; et
- La valeur du terrain de carrières (Tréfonds).

A moins que l'acte d'achat ne les spécifie, la ventilation des valeurs respectives est effectuée en appliquant les dispositions de l'article 213-7 du règlement n° 2014-03.

Art. 213-7

Lorsque les actifs sont acquis conjointement, ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition, ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux, conformément aux dispositions des articles 213-8 et suivants.

À défaut de pouvoir évaluer directement chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs des actifs acquis ou produits est évalué par référence à un prix de marché, ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres actifs s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué.

Le coût d'acquisition du gisement est comptabilisé conformément aux dispositions de l'article 213-31.

Art. 213-31

Le coût d'acquisition des stocks est constitué du :

- *prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;*
- *ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.*

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production et d'acquisition à l'exclusion des coûts de structures dédiées.

Les coûts directement attribuables à l'acquisition (tels que les indemnités de culture, les indemnités d'éviction) sont un élément du coût d'acquisition du gisement.

En revanche, les coûts nécessaires à la mise en exploitation du gisement engagés postérieurement à l'acquisition sont un élément du coût de production des matériaux extraits (cf § 5).

3-3° - Distinction dans la comptabilité des différents états du gisement

L'exploitant de carrières doit disposer d'une autorisation administrative préalable pour être autorisé à extraire les matériaux pour une quantité donnée.

Code de l'environnement - Article L512-1 :

« Sont soumises à autorisation préfectorale les installations qui présentent de graves dangers ou inconvénients pour les intérêts visés à l'article L. 511-1.

L'autorisation ne peut être accordée que si ces dangers ou inconvénients peuvent être prévenus par des mesures que spécifie l'arrêté préfectoral.

Le demandeur fournit une étude de dangers qui précise les risques auxquels l'installation peut exposer, directement ou indirectement, les intérêts visés à l'article L. 511-1 en cas d'accident, que la cause soit interne ou externe à l'installation.

Le contenu de l'étude de dangers doit être en relation avec l'importance des risques engendrés par l'installation. En tant que de besoin, cette étude donne lieu à une analyse de risques qui prend en compte la probabilité d'occurrence, la cinétique et la gravité des accidents potentiels selon une méthodologie qu'elle explicite.

Elle définit et justifie les mesures propres à réduire la probabilité et les effets de ces accidents.

La délivrance de l'autorisation, pour ces installations, peut être subordonnée notamment à leur éloignement des habitations, immeubles habituellement occupés par des tiers, établissements recevant du public, cours d'eau, voies de communication, captages d'eau, ou des zones destinées à l'habitation par des documents d'urbanisme opposables aux tiers. Elle prend en compte les capacités techniques et financières dont dispose le demandeur, à même de lui permettre de conduire son projet dans le respect des intérêts visés à l'article L. 511-1 et d'être en mesure de satisfaire aux obligations de l'article L. 512-6-1 lors de la cessation d'activité. »

Article L512-2

« L'autorisation prévue à l'article L. 512-1 est accordée par le préfet, après enquête publique réalisée conformément au chapitre III du titre II du livre Ier du présent code relative aux incidences éventuelles du projet sur les intérêts mentionnés à l'article L. 511-1 et après avis des conseils municipaux intéressés. Une commission départementale est également consultée. »

Article L512-8

« Sont soumises à déclaration les installations qui, ne présentant pas de graves dangers ou inconvénients pour les intérêts visés à l'article L. 511-1, doivent néanmoins respecter les prescriptions générales édictées par le préfet en vue d'assurer dans le département la protection des intérêts visés à l'article L. 511-1. »

Article R512-74

« L'arrêté d'autorisation, l'arrêté d'enregistrement ou la déclaration cesse de produire effet lorsque, sauf cas de force majeure, l'installation n'a pas été mise en service dans le délai de trois ans ou lorsque l'exploitation a été interrompue pendant plus de deux années consécutives. »

L'obtention de l'autorisation administrative est généralement accordée postérieurement à l'acquisition du gisement. Le gisement passe donc par plusieurs états successifs :

- Entre la date d'acquisition et la date de début d'exploitation : gisement en pré-exploitation. Aucune quantité n'est extraite, le stock de matériaux demeure inchangé. Il constitue une réserve qui ne sera utilisable qu'après un processus (décapage, découverte) destiné à permettre l'extraction ;
- A compter de la date de début d'extraction : gisement en exploitation. L'extraction des matériaux débute, la réserve du gisement est consommée au fur et à mesure de l'extraction ;
- Les matériaux extraits ne sont plus à l'état de gisement. Ils constituent un stock de matériaux distincts utilisables dans le processus de production ou destinés à être vendus.

La comptabilité doit traduire dans des comptes distincts le passage par ces états successifs.

A cette fin :

- Le gisement est comptabilisé dans des sous-comptes de stocks distincts selon qu'il est ou non en cours d'exploitation ;
- Le gisement en état de préexploitation ne peut faire l'objet d'aucune sortie de stocks (sauf en cas de cession). Seul le gisement en cours d'exploitation peut faire l'objet de sorties de stocks au fur et à mesure de l'extraction des matériaux ;
- Les matériaux extraits du gisement et non encore utilisés dans la production sont enregistrés dans un sous-compte de stocks distinct des deux précédents.

3-4° - Evaluation postérieurement à la date d'entrée

A la clôture :

- Le terrain de carrières (Tréfonds) est évalué conformément aux dispositions des articles 214-16 à 214-21 du règlement n° 2014-03 (Modalités d'évaluation des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles) ;
- Le gisement est évalué conformément aux dispositions des articles 214-22 à 214-24 du même règlement (Evaluation et dépréciation des stocks).

Particularité liée au changement d'estimation des quantités de matériaux contenus dans le gisement

En principe, le coût d'acquisition du gisement ne peut être modifié a posteriori, sauf en cas de complément de prix.

En revanche, l'estimation initiale des quantités de matériaux extractibles du gisement, effectuée à dire d'expert, est susceptible de réestimation périodique, en fonction des données issues de la réalité de l'exploitation.

La réestimation des quantités a un effet prospectif sur le coût de production unitaire des matériaux contenus dans le gisement.

La réestimation à la baisse ne se traduit pas par une correction du coût d'entrée du gisement, mais si elle est significative, elle constitue un indice de perte de valeur entraînant la réalisation d'un test de dépréciation conformément aux règles en la matière.

4 – Comptabilisation des redevances de fortage

4-1° - Nature comptable des contrats et redevances de fortage

Le contrat de fortage est un contrat de droit privé par lequel un propriétaire foncier accorde à une exploitant de carrière le droit exclusif d'exploiter le sous-sol d'un terrain pendant une durée définie et moyennant un prix généralement versé sous forme de redevances annuelles.

Selon une jurisprudence constante, le contrat de fortage est défini comme « une vente de matériaux envisagés dans leur état futur de meubles, comme meubles par anticipation » (arrêt Veuve Gielen C. Morel de la Cour de Cassation chambre civile du 23 juin 1952 et arrêt de la Cour de Cassation, chambre commerciale, du 4 février 1963).

Deux éléments d'inégale importance caractérisent le contrat de fortage :

- L'élément principal est constitué par l'acquisition des matériaux extraits ;
- L'élément accessoire, indissociable de l'acquisition des matériaux, est le droit exclusif d'exploiter le sous-sol et d'occuper les lieux.

Selon cette analyse, le contrat de fortage est assimilable à un contrat d'approvisionnement exclusif dans lequel la rémunération prévue (la redevance de fortage) rémunère l'acquisition de matériaux dont le prix, qui ne sera dû qu'au moment de l'achat effectif des matériaux (l'extraction au cas particulier), est néanmoins fixé à l'avance dans le contrat.

Les redevances de fortage sont comptabilisées comme le coût des matériaux qu'elles rémunèrent.

Les matériaux extraits ne sont des éléments identifiables du patrimoine de l'exploitant que lorsqu'ils sont extraits du sol. Ils ne sont donc comptabilisés à l'actif du bilan de l'exploitant qu'au fur et à mesure de leur extraction. S'agissant de matériaux destinés à être incorporés dans la production ou à être vendus, ils répondent à la définition d'un stock.

4-2° Comptabilisation des redevances de fortage

Les redevances de fortage sont un élément du coût d'acquisition des matériaux extraits.

4-2-1° Redevances variables (proportionnelles aux quantités extraites)

Elles sont comptabilisées comme suit :

- au fur et à mesure de l'extraction des matériaux, les redevances à verser sont comptabilisées en charges, en contrepartie d'un compte de tiers (à solder au moment du versement de la redevance correspondante) ;
- à la clôture, le coût (incluant les redevances versées) des matériaux extraits non encore utilisés dans le cours de la production de l'exercice est comptabilisé en stocks.

4-2-2° Autres redevances (Redevances minimales garanties et redevances forfaitaires)

Les redevances minimales garanties et les redevances forfaitaires font également partie du coût d'acquisition des matières premières lorsqu'il est quasi-certain que l'extraction sera suffisante pour absorber les redevances.

Cette quasi-certitude est justifiée lorsque l'exploitant est en mesure de démontrer que les redevances sont dimensionnées en fonction du potentiel de la carrière et de ses prévisions d'extraction.

En conséquence :

- Les redevances affectables au coût des matériaux extraits sont comptabilisées comme le coût des redevances proportionnelles ;
- A la clôture, les redevances non affectables au coût des matériaux extraits :
 - o Sont comptabilisés en charges constatées d'avance pour le montant non imputé au cours de l'exercice mais dont il est quasi-certain qu'il sera imputable au cours des exercices suivants ;
 - o A défaut, sont comptabilisées en charges.
- Les charges constatées d'avance sont reprises en résultat au fur et à mesure de l'extraction des matériaux.

4-3° Comptabilisation de l'acquisition d'un contrat de forage

Règlement n° 2014-03 relatif au plan comptable général

Coût d'entrée des immobilisations incorporelles

Art. 213-22

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :

- *son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, et*
- *de tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.*

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

Art. 213-23

Le point de départ d'attribution des coûts est déterminé conformément à l'article 213-10.

Art. 213-24

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les conditions prévues à l'article 213-9. »

Selon l'analyse menée précédemment (§ 4.1), le contrat de fortage confère à l'exploitant un droit exclusif d'exploitation du sous-sol et d'occupation des lieux. Il s'agit d'un élément accessoire indissociable du fortage. Lorsque ce droit est identifiable et contrôlé (droit contractuel), il est porteur d'avantages économiques (il est nécessaire pour extraire la matière première qui sera ultérieurement vendue) et il est comptabilisé à son coût d'acquisition si celui-ci est évaluable. Ce droit exclut en revanche toute redevance variable rémunérant exclusivement les matériaux extraits.

Conformément à cette analyse, le coût de l'acquisition d'un contrat de fortage est comptabilisé :

- En immobilisations incorporelles si le contrat est principalement constitué du droit d'utilisation du gisement ;
- De la même façon que les redevances forfaitaires si le rachat représente principalement le coût des matériaux payé d'avance (avant extraction) (cf. § 4.2.2).

Le droit comptabilisé à l'actif est amorti et déprécié selon les règles générales en la matière.

Chapitre 5 – Comptabilisation des coûts de production des matériaux extraits

Le coût de production des matériaux extraits est comptabilisé conformément aux dispositions de l'article 213-32.

Les coûts encourus pour mettre à découvert le gisement et accéder aux matériaux à extraire (notamment décapage, découverte) sont un élément du coût de production des matériaux extraits.

Leur traitement comptable ne diffère pas selon la nature juridique du contrat d'acquisition des matériaux (acquisition directe ou contrat de fortage) dans la mesure où ces dépenses sont liées à la production des matériaux extraits à partir du gisement, indépendamment du mode d'acquisition desdits matériaux.

A la clôture de l'exercice, les coûts qui se rapportent à des matériaux en cours d'extraction sont enregistrés en « En cours de production de biens ».

Remise en état du site :

L'exploitant est tenu, en application de l'arrêté d'autorisation d'exploitation et, le cas échéant, d'un contrat de fortage conclu avec le propriétaire du terrain, de remettre en état les lieux affectés par les travaux d'exploitation.

L'obligation de remise en état du site, qu'elle résulte de la loi, d'un règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité, génère des coûts futurs liés à la dégradation progressive du site au fur et à mesure de son exploitation.

En conséquence, à la clôture, une provision doit être constatée au fur et à mesure de la dégradation du site.

Les coûts correspondants constituent un élément du coût de production des matériaux extraits.

6 – Date d'effet et modalités de première application

Le présent règlement s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2015.

Il peut être appliqué par anticipation aux exercices en cours à la date de sa publication.

La première application du présent règlement à la comptabilisation des terrains de carrières constitue un changement de méthode comptable, dont l'effet après impôt, calculé de manière rétrospective, est imputé en « Report à nouveau » à l'ouverture de l'exercice de première application, sauf si, en application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

Compte tenu des difficultés que pourrait présenter la reconstitution de la valeur du stock d'ouverture des gisements en cours d'exploitation, les entités sont autorisées à évaluer le stock de gisements à l'ouverture de l'exercice de première application du présent règlement, à partir de la valeur nette comptable des terrains de gisements figurant dans le compte d'immobilisations corporelles à la clôture de l'exercice précédent.

Concernant la comptabilisation des redevances de forage, le présent règlement reprend les dispositions de l'avis n° 2009-03 du 10 avril 2009 relatif au traitement comptable des redevances de forage, pris sur le fondement des articles 211-1, 211-2, 211-5, 211-7 et 213-1 du Plan comptable général, inchangés depuis la publication de l'avis. La première application ne constitue donc pas un changement de méthode comptable au sens de l'article 122-2.

©Autorité des normes comptables, octobre 2014