Avis CNC 158/1 - Traitement comptable de l'acquisition, de l'amortissement et de l'exploitation en concession d'une ressource naturelle

Dans la majorité des cas, une ressource naturelle est acquise en propriété ou reçue en concession.

I. Acquisition en propriété du terrain comprenant la ressource naturelle

1. Valeur d'acquisition

Il convient, compte tenu du caractère généralement durable de l'exploitation, de considérer l'acquisition du terrain comprenant la ressource naturelle, non comme l'acquisition d'un stock de matières premières ou de marchandises, mais comme l'acquisition d'une immobilisation corporelle[1]. Sa valeur d'acquisition comprendra outre le prix d'achat de la propriété, les coûts relatifs à sa mise en état d'exploitation effective.

2. Amortissement

A. La ressource naturelle

Si la ressource naturelle est illimitée (sauf élément exceptionnel donnant lieu, le cas échéant, à ce moment, à un amortissement exceptionnel), il n'y a pas lieu de prendre en charge sa valeur d'acquisition et, dès lors, d'acter des amortissements. Son traitement comptable est alors identique à celui d'un terrain.
Lorsque la ressource est limitée, la méthode d'amortissement la plus indiquée consiste à déterminer par unité (tonne - baril - etc.) extraite un coût unitaire d'amortissement et à imputer à chaque période, au titre d'amortissement un montant correspondant au produit de la multiplication du nombre d'unités extraites par le coût unitaire d'amortissement. Ce dernier est déterminé en répartissant le coût d'investissement sur le nombre d'unités qui sont susceptibles d'être extraites du terrain dans des conditions économiques normales d'exploitation.
Si, après l'acquisition d'un terrain, la ressource naturelle qu'il était censé receler se révèle être inexistante ou inexploitable aux conditions prévues, il convient, conformément à l'article 28 de l'arrêté royal susdit, de traduire cette modification des circonstances économiques qui fait que la valeur comptable du terrain dépasse sa valeur d'utilisation par l'entreprise, par une prise en charge exceptionnelle immédiate.

B. Les installations

Les investissements relatifs par exemple au boisage des mines ou aux appareillages de remontée de minerais doivent être comptabilisés séparément du coût d'acquisition de la ressource naturelle. Ces travaux et outils sont amortis de la même manière que l'actif - la ressource naturelle - auquel ils se rapportent s'ils servent pendant toute l'exploitation de celui-ci. Ils doivent par contre être amortis plus rapidement si leur durée de vie est plus brève que celle de l'actif faisant l'objet de l'exploitation.

3. Réévaluation

Si la valeur de la ressource, déterminée en fonction de son utilité pour l'entreprise, présente un excédent certain et durable par rapport à sa valeur comptable et notamment si le gisement est plus riche que prévu antérieurement, l'entreprise peut procéder à sa réévaluation conformément à l'article 34 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

II. Concession

Il est fréquent que l'exploitation de ressources naturelles soit organisée par une convention par laquelle une partie acquiert le droit d'extraire les produits du sol moyennant un prix ou une redevance.

A. Prix payé au début pour l'obtention de la concession

Les principes susvisés s'appliquent.

Toutefois,

1. le droit d'exploitation devra être comptabilisé en immobilisations incorporelles;
2. le plan d'amortissement devra tenir compte de la durée de la concession.

B. Redevance périodique

Lorsque le contrat prévoit, en contrepartie de l'octroi de la concession, le versement d'une redevance périodique, celle-ci est analysée par la jurisprudence - principalement en matière fiscale - selon le cas comme un loyer ou comme le prix d'achat/de vente de matières premières. La diversité des opinions des juges du fond appelés à se prononcer quant à la qualification de ces redevances, principalement dans le chef de celui qui les perçoit, traduit la diversité des situations de fait et la nécessité de qualifier la redevance sur la base des dispositions du contrat et, dès lors, d'en analyser l'économie.

Pour cette même raison, la Commission n'entend pas se prononcer dans l'abstrait sur la qualification de ces contrats et des redevances qu'ils prévoient. Partant toutefois de l'idée que les comptes annuels doivent traduire la réalité économique, telle qu'elle résulte de l'économie et de la portée des contrats conclus par l'entreprise, il incombe, de l'avis de la Commission, afin de traduire comptablement l'opération, de rechercher si la volonté des parties a été de vendre/acheter des matières premières ou de concéder un droit d'exploitation moyennant une redevance.

Selon que l'opération s'analyse comme un contrat de location ou comme un contrat d'achat de marchandises ou de matières premières, le montant de la redevance périodique, qu'elle soit fixe ou variable, sera pris en charge au titre de Services et biens divers (compte 61) ou au titre d'Achat de matières premières ou de marchandises (compte 60).

Dans l'un et l'autre cas, l'accroissement du stock des matières premières extraites devra tenir compte du coût de cet accroissement.

C. Contraintes contractuelles, urbanistiques et autres

Les conventions relatives à l'exploitation d'une ressource naturelle sont fréquemment assorties de contraintes diverses, urbanistiques et autres (remise en état du terrain, ...) pesant sur l'exploitant au moment où la concession prend fin.

Conformément à l'article 19 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, des provisions pour risques et charges doivent être constituées pour couvrir les charges inhérentes aux engagements ainsi contractées par l'exploitant.

---

1 Cf. l'avis 150/1, sous B, dans le Bull. CNC n° 18 de janvier 1986.