

Thierry GUEGUEN
 Professeur d'économie gestion (Option B)
 Lycée Louis de Broglie
 Marly le Roi

Présentation de nouvelles règles sur les amortissements d'actifs

Pourquoi de nouvelles règles ?

> Une demande des marchés dans l'environnement actuel

Dans l'environnement actuel, marqué par la défiance des investisseurs à l'égard des états financiers des entreprises, il était nécessaire que le normalisateur comptable clarifie les règles en matière d'amortissement et de dépréciation des actifs. D'autant plus que les pratiques étaient jusqu'à présent hétérogènes.

En outre, le contexte économique étant actuellement défavorable, les entreprises sont souvent amenées à se demander si leurs actifs n'ont pas subi de perte de valeur. Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) se devait donc d'élaborer un cadre et une démarche pour guider les entreprises. C'est pourquoi il vient d'émettre l'avis n° 2002-070 dont certains points seront repris dans le PCG.

> Les normes américaines et internationales sont plus en avance et détaillées

Les normes en US GAAP (FAS 121 puis 144) et la norme IAS 36 prévoient déjà : la détermination de la durée d'utilisation d'un actif, la réalisation de tests de dépréciation systématiques dès lors qu'un indice de perte de valeur est identifié, la comptabilisation systématique des pertes de valeur, le recours aux cash flows futurs actualisés pour déterminer le montant des dépréciations. Ces concepts n'existaient pas dans les normes françaises, parfois inspirées par la fiscalité.

En mai 2001, le CNC a arrêté les orientations devant présider à l'élaboration des règles comptables générales françaises. Parmi celles-ci, figurent notamment la volonté de faire évoluer l'ensemble des règles françaises vers les normes IAS, qu'il s'agisse des règles comptables afférentes aux comptes individuels ou consolidés.

L'avis n° 2002-07 du CNC définit des principes clairs en matière d'amortissement et de dépréciation, s'inspirant largement des normes IAS 16, Immobilisations corporelles, IAS 38, Immobilisations incorporelles et IAS 36, Dépréciation d'actifs. En outre, par l'intégration de cet avis dans le PCG, les nouvelles règles ont une portée générale : appliquées par toutes les entités soumises aux règles comptables, et applicables dans les deux jeux de comptes (individuels et consolidés).

Quelques changements importants en matière d'amortissement :

Une nouvelle approche de l'amortissement

Remarque préalable :

- Les phrases en italique sont des extraits de l'avis du CNC n° 2002-07
- Les phrases au corps normal sont des commentaires.

> Nouvelle définition des actifs amortissables

Extrait de l'avis du CNC n°2002-07

« Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable.

L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine soit en cours d'utilisation est applicable :

- *physique : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'entité ou par le passage du temps;*
- *technique: il est attendu que l'évolution technique impliquera l'obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique. Il en est notamment ainsi en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes;*
- *juridique : l'utilisation est limitée dans le temps par une période de protection légale ou contractuelle. »*

> **Modification de la conception légale de l'amortissement**

Extrait de l'avis du CNC n°2002-07

« L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. »

« L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. »

Selon la conception légale actuellement en vigueur (Code de commerce et PCG, art. 322-2), l'amortissement des immobilisations correspond à un processus de correction de l'évaluation des immobilisations dont le potentiel des services attendus s'amoindrit normalement d'une manière irréversible.

Toujours défini comme une répartition du coût de l'actif, l'amortissement correspond désormais également à une consommation.

En pratique, cette modification ne devrait pas avoir d'impact sur le champ d'application de l'amortissement. En revanche, la notion de consommation intervenant au niveau de la mesure de l'amortissement, cette modification pourrait avoir une incidence sur les modalités de détermination du plan d'amortissement notamment sur la possibilité d'utiliser des unités d'œuvre.

Une base amortissable qui peut être modifiée :

> **La définition de la base amortissable est inchangée**

Extrait de l'avis du CNC n°2002-07

« La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou, sa valeur de réévaluation. »

« Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle. »

> **Des précisions sur la valeur résiduelle**

Extrait de l'avis du CNC n° 2002-07

« La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation. »

« La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable. »

La valeur résiduelle d'un actif n'est mesurable que s'il est possible de déterminer de manière fiable dès l'origine la valeur de marché à la revente du bien en fin de période d'utilisation : contrat de vente ferme, option de vente, catalogue de prix d'occasion...

« Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat. »

Les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif peuvent être des coûts externes et internes à l'entité, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. Il en est ainsi par exemple des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu.

Cf. Cas pratiques : « 1° Actifs régulièrement cédés avant la fin du plan d'amortissement » (concerne la notion de valeur résiduelle et des coûts de sortie).

> **L'amortissement d'un actif par composants devient la règle**

Extrait de l'avis du CNC n°2002-07

« 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. »

« 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'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements. »

Cf. Cas pratiques : « 2° Actifs composés d'éléments de valeur significative à l'intérieur d'un ensemble et durée de vie plus courte » (Concerne l'amortissement de ces actifs par composants)

> **Possibilité comptable d'utiliser les unités d'œuvre**

Extrait de l'avis du CNC n°2002-07

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

« Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques. »

Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

En pratique, l'avis du CNC n° 2002-07, reprenant les principes auparavant appliqués, n'entraînera pas de changements dans les comptes individuels, sauf dans le cas de l'utilisation des unités d'œuvre :

Extrait de l'avis du CNC n°2002-07

« L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif. »