

L'AMORTISSEMENT PAR COMPOSANTS



Pierre SCHEVIN

Professeur à l'Université de Strasbourg III

Diplômé d'expertise comptable

On assiste à une adaptation des réglementations nationales dans un but de compatibilité et de convergence avec les normes internationales. Celles-ci accordent une primauté au bilan, qui se traduit notamment par un affinement des définitions en matière de passifs⁽¹⁾ et d'actifs⁽²⁾.

Dans cette optique, les organes de normalisation comptable français ont élaboré des réglementations, d'abord pour les passifs⁽³⁾, et plus récemment pour les actifs⁽⁴⁾. En particulier, le Conseil national de la comptabilité et le Comité de réglementation comptable ont été amenés à introduire de nouvelles règles en matière d'amortissement⁽⁵⁾. Celles-ci entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2005 et ont une portée générale. Elles s'appliquent aux comptes individuels de l'ensemble des entreprises, alors que l'Union européenne n'impose le référentiel IAS/IFRS que pour les comptes consolidés des sociétés cotées.

L'objet de l'article est d'étudier les dispositions récentes en matière d'amortissement des immobilisations corporelles, telles qu'elles résultent des avis du CNC et des règlements du CRC. Leur inspiration est à rechercher dans les principes de la norme IAS 16 consacrée aux immobilisations corporelles. Cette norme préconise notamment une approche par composants, c'est-à-dire un fractionnement des actifs amortissables, en raison d'une non-identité des durées d'utilisation.

Les changements introduits par ces textes vont être explicités et seront analysés d'un triple point de vue :

- la mise en œuvre du calcul de l'amortissement,
- l'établissement de la base de l'amortissement,
- le passage aux nouvelles règles.

Les problèmes liés à la mise en place du nouveau système de mesure de la dépréciation des actifs, tel qu'il est prévu par l'IAS 36, ne seront pas étudiés dans le cadre de cet article.

1^{re} partie : Mise en œuvre du calcul de l'amortissement

Elle repose sur l'approche par composants et suppose que l'on détermine le taux d'amortissement et la méthode de calcul.

1. Approche par composants

Cette approche a été introduite par l'IAS 16⁽⁶⁾ et elle est reprise par le CRC⁽⁷⁾. Elle consiste à subdiviser les immobilisations corporelles en parties distinctes et à comptabiliser chaque élément séparément. Cette ventilation doit être effectuée lorsque les durées d'utilité sont différentes ou lorsque les avantages procurés à l'entreprise s'effectuent selon des rythmes inégaux. Plusieurs exemples peuvent être cités, mettant en avant des durées d'utilisation non identiques pour la structure de l'immobilisation d'une part, et, d'autre part, pour certains composants tels que :

- pour un avion : moteurs, sièges,...
- pour un immeuble : toiture, chaufferie, ascenseurs,...
- pour un véhicule : pneus, éléments mécaniques,...

1. IASB, IAS 37 (révisée en 1998), Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

2. IASB, IAS 16 (révisée en 2003), Immobilisations corporelles.

3. CRC, Règlement 2000-06 sur les passifs du 7 décembre 2000, et CNC, Avis 2000-01 du 20 avril 2000.

4. CRC, Règlement relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, en cours d'homologation et CNC, Avis 2004-15 du 23 juin 2004.

5. CRC, Règlement 2002-10 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs, 27 décembre 2002, et CNC, Avis 2002-07 du 27 juin 2002 et Avis 2002-12 du 22 octobre 2002.

6. IASB, IAS 16 (révisée en 1998), Immobilisations corporelles, § 12).

7. CRC, Règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002, art. 5-2.

Résumé de l'article

De nouvelles dispositions en matière d'amortissement des immobilisations corporelles viennent d'entrer en vigueur en France. Elles concernent l'ensemble des entreprises et comportent des innovations affectant la durée et la base d'amortissement. D'autre part, la mise en place des nouvelles règles représente un changement de méthode comptable. La continuité dans l'information financière est préservée par les méthodes à caractère rétrospectif.

Les éléments mentionnés ci-dessus font l'objet de remplacements à intervalles réguliers et correspondent à une première catégorie de composants.

Par ailleurs, selon le référentiel international, une seconde catégorie de composants est constituée par les dépenses dites de gros entretien⁽⁸⁾, qui donnaient généralement lieu à constitution de provisions pour grosses réparations. Cette solution est en harmonie avec la norme IAS 37 qui n'admet pas que les dépenses de grosses réparations puissent faire l'objet de provisions. Cette norme considère que l'entreprise n'aura à encourir de telles charges que si elle décide de continuer à exploiter le bien.

Or, la réglementation nationale, contrairement au référentiel IASB, n'impose pas cette solution, et autorise encore⁽⁹⁾ les dotations aux provisions pour grosses réparations. Le CNC⁽¹⁰⁾ considère que l'entreprise supporte une obligation (explicite ou implicite) et estime qu'à la clôture de l'exercice, la probabilité de sortie de ressources est directement liée à l'usage passé de l'installation.

Nous verrons plus loin les conséquences du traitement des dépenses de gros entretien en tant que composant sur le montant des amortissements.

2. Durée d'utilité et durée d'usage

Une disposition particulière, susceptible d'avoir des conséquences sur le montant des amortissements pratiqués, tient dans le principe de détermination du taux d'amortissement. Celui-ci dépend de la durée d'utilité du bien pour l'entreprise. L'utilisation de l'immobilisation est mesurée par la « consommation des avantages économiques attendus de l'ac-

tif »⁽¹¹⁾. La notion de durée probable d'utilisation était déjà présente dans le PCG⁽¹²⁾, mais, jusqu'à présent, le taux d'amortissement était généralement déterminé par référence à la durée d'usage. Celle-ci correspondait à une durée habituelle dans le secteur, et présentait l'avantage d'être une durée admise sur le plan fiscal.

Dès lors se pose la question de savoir s'il est encore possible de retenir des durées d'amortissement conformes aux usages. L'avis du CNC prévoyait cette possibilité : « dans les comptes individuels, l'entreprise pourra, dans certains cas, retenir les durées résultant des usages professionnels généralement admis, qui peuvent être différentes des durées qui lui sont propres »⁽¹³⁾. Or, cette potentialité n'est pas reprise par les dispositions du règlement du CRC, insérées dans le PCG. Par suite, on peut estimer qu'il ne devrait pas y avoir de dérogation par rapport aux durées réelles d'utilisation. Toutefois, le maintien des durées conformes aux usages n'est pas exclu, dans la mesure où ces durées correspondent à celles de l'utilisation probable de l'actif dans l'entreprise et où il était admis que les durées d'usage pouvaient varier d'un certain pourcentage en plus ou en moins.

Une autre modification est relative au niveau auquel on se situe pour apprécier

la durée d'utilité. Elle est liée à l'approche par composants. En effet, si des éléments constitutifs d'un actif ont des durées d'utilité inégales, il est nécessaire de comptabiliser chaque élément séparément et d'utiliser des taux différents⁽¹⁴⁾. Il en découle l'abandon du principe, implicite jusqu'à présent, de l'unicité du plan d'amortissement pour un actif déterminé.

Le recours à une durée d'utilité plus longue que la durée d'usage aura des conséquences sur les dotations aux amortissements comptabilisées, et par suite sur les montants déductibles fiscalement. Cependant, dans le cadre d'une recherche de neutralité fiscale, l'administration admettrait (dans une instruction à paraître) que la "structure" des immobilisations décomposées continue à être amortie sur la durée d'usage habituelle⁽¹⁵⁾. La différence entre l'amortissement fiscal et l'amortissement comptable serait traitée de la façon suivante⁽¹⁶⁾ :

- durée d'usage plus courte que la durée d'utilisation dans l'entreprise : amortissement dérogatoire,
- durée d'usage plus longue que la durée d'utilisation dans l'entreprise : différence non déductible à réintégrer pour la détermination du résultat fiscal.

3. Variété des systèmes d'amortissement

L'amortissement, en tant que répartition systématique du montant d'un actif sur sa durée d'utilité, peut être effectué selon différentes modalités. Le choix du mode d'amortissement doit correspondre à une réalité économique : « le rythme selon lequel les avantages économiques futurs liés à l'actif sont consommés par l'entreprise »⁽¹⁷⁾. L'avis du CNC reprend en fait ce principe, mais ne mentionne que le mode linéaire, en précisant qu'il « est appliqué à défaut de mode mieux adapté »⁽¹⁸⁾. La norme internationale⁽¹⁹⁾ est plus explicite et évoque, sans que l'énumération, nous semble-t-il, soit exhaustive :

- le mode linéaire, qui conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif,
- le mode dégressif, qui conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif,

Abstract

New provisions as regards the amortization of fixed assets come into effect in France. They concern all companies and involve innovations affecting the life and the basis of amortization. On the other hand, the setting of new rules represents a change of accounting method. Continuity in financial information is preserved by methods of retrospective nature.

8. IASB, IAS 16 (révisée en 2003), § 14.

9. Comité d'urgence du CNC, avis n° 2003-E du 9 juillet 2003.

10. CNC, Avis 00-01, du 20 avril 2000, relatif aux passifs, § 5-10 Grosses réparations.

11. IASB, IAS 16 (révisée en 2003), Immobilisations corporelles, § 60.

12. PCG, § 331-8.

13. CNC, Avis n° 2002-07 du 27 juin 2002, § 1.1.

14. IASB, IAS 16 (révisée en 2003), § 47 et CNC, Avis n° 2002-07 du 27 juin 2002, 2.1.2.

15. Lasteyrie J.Ch. de, Conséquences fiscales de l'introduction des nouvelles normes IFRS, Les Echos, 7 février 2005.

16. Revue Fiduciaire, FH 3063, 26 novembre 2004.

17. IASB, IAS16 (révisée en 2003), § 60.

18. CNC, Avis 2002-12 du 22 octobre 2002, § 2.1.2.

19. IASB, IAS 16 (révisée en 2003), § 62.



• le mode des unités de production, qui conduit à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif.

La reconnaissance de cette dernière méthode (méthode d'amortissement variable ou fonctionnel) découle de ce que la durée d'utilité est représentée soit par une période de temps, soit par un nombre d'unités de production⁽²⁰⁾. Ce dernier critère est susceptible, dans certains cas, de mieux mesurer la dépréciation, mais il peut être difficile à mettre en œuvre. De plus, le CNC prend la précaution de préciser que « l'amortissement en fonction du nombre d'unités d'œuvre ne pourra cependant pas toujours être retenu notamment en raison des règles fiscales »⁽²¹⁾. Cette réserve est fondée. L'amortissement fonctionnel n'est pas tout à fait une nouveauté en France. Cependant, d'un point de vue fiscal, il n'était reconnu que dans des cas très limités.

La détermination du taux d'amortissement fait l'objet de précisions et le montant de l'amortissement à comptabiliser peut se trouver modifié en raison d'une attention plus grande accordée à la durée d'utilité.

2^e partie : Etablissement de la base d'amortissement

Les nouvelles règles entraînent également des conséquences sur les bases traditionnellement retenues pour définir le montant à amortir.

1. Valeur résiduelle

Le montant amortissable d'un actif sera déterminé après déduction de sa valeur résiduelle⁽²²⁾. Il est vrai que la prise en considération de la valeur résiduelle était déjà prévue par le PCG (art. 331-8) : « Le plan d'amortissement consiste à répartir le coût d'un bien, diminué le cas échéant de sa valeur résiduelle, sur sa durée probable d'utilisation. Il est tenu compte de cette valeur résiduelle lorsque la durée d'utilisation du bien est nettement inférieure à sa durée probable de vie ».

Cependant, en l'absence de précisions pratiques, l'attitude à adopter était plutôt restrictive. Elle consistait à « apprécier raisonnablement cette valeur au moment de l'établissement du plan d'amortisse-

ment et [à] la retenir si elle était susceptible de modifier de façon sensible le calcul des annuités »⁽²³⁾. Dans les faits, la valeur résiduelle était assez systématiquement considérée comme nulle pour deux motifs :

• par application rigoureuse du principe de prudence, une valeur résiduelle pouvant sous-estimer la dépréciation à enregistrer,

• en raison de l'incidence sur le résultat fiscal, la valeur résiduelle diminuant l'annuité déductible.

On peut souligner à ce propos une divergence entre les systèmes comptables français et anglo-saxons, où la prise en considération de la valeur résiduelle est largement reconnue en raison d'une déconnexion entre la comptabilité et la fiscalité⁽²⁴⁾.

Les nouvelles règles⁽²⁵⁾ introduisent la définition de la valeur résiduelle dans le PCG, et prennent pour base la valeur vénale de l'actif, à la fin de son utilisation. Cette valeur résiduelle tient compte des coûts de cession qui seraient nécessaires au moment de la vente. De plus, elle n'est à retenir que lorsqu'elle est significative et mesurable. Le CNC explicite cette dernière caractéristique : « La valeur

résiduelle 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... »⁽²⁶⁾.

On notera que le référentiel IASB a introduit une exigence supplémentaire par rapport à la réglementation nationale, étant donné qu'il impose une révision périodique de la valeur résiduelle⁽²⁷⁾.

Inversement, on peut souligner que la prise en compte de la valeur résiduelle n'introduit pas forcément une divergence par rapport à la situation antérieure aux nouvelles règles. Elle peut, dans certains cas, aboutir à supprimer la différence, au niveau des annuités d'amortissement, découlant de la distinction entre durée d'utilité et durée d'usage. Prenons l'exemple suivant⁽²⁸⁾, où un véhicule acquis 100 est amortissable sur 5 ans selon les usages, soit 20 par an. La durée prévue d'utilisation de ce véhicule est de 3 ans et sa valeur nette estimée de reprise est de 40.

L'entreprise va pratiquer un amortissement annuel, inchangé, de :
60 : 3 = 20.

Par ailleurs, l'impact fiscal éventuel de la valeur résiduelle, lié à la diminution de la base amortissable, pourrait (dans une instruction fiscale à paraître) être neutralisé par le biais d'amortissements dérogatoires⁽²⁹⁾.

2. Composant gros entretien

La définition de la base d'amortissement est également affectée par la nature même des composants. Ceux-ci correspondent d'une part à des éléments devant être remplacés, et d'autre part à des dépenses de gros entretien⁽³⁰⁾. Ces dernières font l'objet de programmes pluriannuels. Elles ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et de maintenir cet état. L'entretien envisagé ne doit pas prolonger la durée de vie au-delà de celle prévue initialement. On peut citer à titre d'exemple les révisions d'avions, pour raison de sécurité, ou le carénage des coques de navires⁽³¹⁾.

Lorsqu'il est dégagé, le composant "gros entretien" va faire l'objet d'un amortissement en fonction de sa durée d'utilité propre. Cet amortissement sera renouvelé de façon à tenir compte de la durée

20. IASB, IAS 16 (révisée en 2003), § 6.

21. CNC, Avis n° 2002-07 du 27 juin 2002, relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs, 1.1.

22. IASB, IAS 16 (révisée en 2003), § 53.

23. F. Lefebvre, *Memento comptable 2005*, § 5936.

24. *Revue fiduciaire comptable*, n° 160, janvier 1991, Dossier : "la comptabilité britannique".

25. CRC, Règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002.

26. CNC, Avis n° 2002-07 du 27 juin 2002, relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs, 1.2.2.

27. IASB, IAS 16 (révisée en 2003), § 51.

28. *Revue fiduciaire comptable*, Dossier : actifs, amortissement, dépréciation, n° 311, novembre 2004.

29. Lasteyrie J.Ch. de, *Conséquences fiscales de l'introduction des nouvelles normes IFRS*, Les Echos, 7 février 2005.

30. IASB, IAS 16 (révisée en 2003), § 13.

31. F. Lefebvre, *Memento comptable 2005*, § 1635.



complète de l'actif auquel il est rattaché. Par suite, la décomposition du coût initial de cet actif a également un impact sur le montant de l'amortissement de la "structure".

Les dépenses de gros entretien ne pourront plus, dans le cadre de la réglementation internationale, donner lieu à la constitution de provisions pour grosses réparations⁽³²⁾. Il en résulte une suppression de cette technique dans les cas d'application obligatoire des normes IAS/IFRS. Cependant, la réglementation nationale maintient cette possibilité. De plus, l'administration fiscale ne reconnaît pas le composant de la "2^e catégorie", en raison de sa nature, qui ne répondrait pas à la définition des éléments d'actif immobilisé. Par suite, « elle refusera la déduction de la fraction de l'amortissement pratiqué sur un tel composant qui excéderait la dotation calculée en fonction de la durée d'amortissement du bien considéré »⁽³³⁾. On assistera donc au maintien de certaines provisions pour grosses réparations (qui seront appelées "provisions pour gros entretien"), et il est intéressant de comparer l'impact des deux systèmes sur les dotations pratiquées. La charge globale (appréciée sur la durée de vie) est identique, mais la répartition dans le temps ne l'est pas.

L'approche par composants aboutit à un étalement uniforme du coût. Elle repose sur une base d'amortissement correspondant au coût d'origine, et sur des taux d'amortissement liés aux durées d'utilité des composants de l'actif.

La méthode du "provisionnement" aboutit à une prise en charge plus élevée sur les premières années. Elle peut s'interpréter comme correspondant, de façon implicite, à l'utilisation de bases de calcul différentes selon les périodes.

L'application complète de l'approche par composants a une incidence sur le traitement des dépenses de gros entretien et des répercussions sur le résultat.

3^e partie : Modalités de passage aux nouvelles règles

<L'introduction de l'approche par composants constitue un changement de méthode. Normalement, ce type de modification entraîne la mise en œuvre du principe de l'application rétrospective. Selon ce principe, les nouvelles règles doivent être introduites comme si elles avaient été appliquées dans le passé. L'impact du changement de méthode est à mettre en évidence dans les capitaux propres. On peut préciser que, dans le référentiel IFRS, l'impact est enregistré dans les capitaux propres d'ouverture de l'exercice comparatif le plus ancien présenté⁽³⁴⁾. Le principe de l'application rétrospective vise à assurer une bonne lisibilité de l'information financière.

Cependant, des options existent pour les modalités de première application des composants. Elles sont prévues par la réglementation internationale, dans la norme spécifique (IFRS 1) consacrée au passage aux nouvelles règles, et par la réglementation nationale. Ainsi l'avis 2003-E du 9 juillet 2003 du Comité d'ur-

gence du CNC envisage plusieurs méthodes, mais ne les autorise pas toutes.

Nous allons illustrer la mise en œuvre de ces méthodes en nous appuyant sur l'exemple ci-après.

Soit une immobilisation acquise 100 il y a 4 ans, et amortissable sur 10 ans. Elle va être décomposée en la structure (durée d'amortissement inchangée) et en un composant A (qui doit être renouvelé tous les 6 ans).

Les amortissements antérieurement pratiqués s'appliquaient à l'immobilisation dans sa globalité, et s'élevaient à :

$$\frac{100}{10} \times 4 = 40$$

1^{re} méthode : Reconstitution du coût historique amorti

Cette méthode consiste à reconstituer :

- d'une part le coût réel historique des composants,
- d'autre part les amortissements qui auraient dû être appliqués.

Il est précisé également que cette méthode s'applique quelle que soit la valeur nette comptable de l'actif concerné, y compris quand elle est nulle.

La reconstitution du coût historique amorti peut s'effectuer selon deux modalités.

1^{re} modalité : à partir des factures d'origine, ou afférentes au dernier remplacement :

Les montants des différents composants vont être portés à l'actif du bilan. En outre, il y a un "recalcul" des amortissements en se basant sur ces valeurs, et en tenant compte des nouvelles durées d'utilisation.

L'immobilisation est décomposée en la structure (valeur d'origine : 73) et le composant A (valeur d'origine : 27).

(Voir tableau 1).

30. IASB, IAS 16 (révisée en 2003), § 13.

31. F. Lefebvre, *Memento comptable 2005*, § 1635.

32. IASB, IAS 37 (révisée en 1998), *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, § 19.

33. Regoli J.P., *Amortissements par composants : les conséquences fiscales*, *Revue française de comptabilité* n° 374, février 2005.

34. *Revue fiduciaire comptable*, n° 313, janvier 2005, rubrique *Pratique Comptable*, p. 9.

Tableau 1 : reconstitution du coût historique amorti à partir des factures d'origine

	Structure	Composant A
Amortissements anciens	73 x 4/10 = 29,2	27 x 4/10 = 10,8
Amortissements nouveaux	73 x 4/10 = 29,2	27 x 4/6 = 18
Retraitement	0	- 7,2





Le supplément d'amortissement va être porté en déduction des capitaux propres.

2^e modalité : cas d'impossibilité d'identification des factures d'origine

Dans ce cas, « les entreprises peuvent décomposer les valeurs brutes des immobilisations selon la répartition du coût actuel à neuf en fonction des données techniques »⁽³⁵⁾.

Supposons que dans l'exemple précédent, le composant A représente 30 % du coût à neuf d'une immobilisation identique.

Tableau 2 : reconstitution du coût historique amorti à partir de la répartition du coût actuel

	Structure	Composant A
Valeur brute	$100 \times 70 \% = 70$	$100 \times 30 \% = 30$
Amortissements anciens	29,2	$30 \times 4/10 = 12$
Amortissements nouveaux	29,2	$30 \times 4/6 = 20$
Retraitement	0	- 8

La méthode de "reconstitution du coût amorti" est rétrospective et a une incidence sur les capitaux propres. Elle est compatible avec la réglementation française⁽³⁶⁾ et avec les normes de l'IASB⁽³⁷⁾.

2^e méthode : Réallocation des valeurs comptables

Cette méthode consiste à procéder à la décomposition des actifs en prenant pour point de départ les valeurs nettes comptables actuelles. La ventilation est appliquée aux valeurs brutes et aux amortissements antérieurement constatés. Les valeurs nettes comptables décomposées vont constituer les nouvelles bases amortissables.

En reprenant notre exemple numérique, supposons que la valeur nette du composant A représente 30%, avec une durée résiduelle d'amortissement de 2 ans.

Tableau 3 : réallocation des valeurs comptables

	Immobilisation globale	Structure	Composant A
Valeur brute	100	$100 \times 70 \% = 70$	$100 \times 30 \% = 30$
Amortissements	40	$40 \times 70 \% = 28$	$40 \times 30 \% = 12$
Valeur nette comptable	60	$60 \times 70 \% = 42$	$60 \times 30 \% = 18$
Amortissement annuel à compter de la réallocation		$42 : 6 = 7$	$18 : 2 = 9$

Cette méthode présente d'abord l'avantage de la simplicité. Ensuite, elle peut être justifiée sur le plan théorique en raison de l'existence de deux points de vue pour le traitement d'un changement de méthode comptable :

- l'optique rétrospective conduit à appliquer la nouvelle méthode à compter de la date d'origine des éléments, et à procéder à l'ensemble des ajustements nécessaires,
- l'optique prospective limite l'application de la nouvelle méthode aux événements et transactions survenant postérieurement à la date du changement.

La méthode de réallocation des valeurs comptables présente un caractère mixte. Elle est rétrospective au niveau de la reconstitution des composants, mais elle n'a pas d'impact sur les capitaux propres. Cette méthode est prospective en ce qui concerne le calcul des amortissements.

Elle est admise par le CRC⁽³⁸⁾, mais est contraire à la norme IFRS 1. Par suite, cette solution ne pourra être retenue que pour les entreprises qui ne seront pas tenues d'appliquer le référentiel de l'IASB.

35. Comité d'urgence du CNC, Avis n° 2003-E du 9 juillet 2003, § 3.1.

36. PCG, Règlement n° 99-03 du CRC, article 314-1.

37. IASB, IAS 1 (révisée en 2003), Présentation des états financiers, §§ 36-41.

38. Comité d'urgence du CNC, Avis n° 2003-E du 9 juillet 2003, § 4.3.



On peut souligner également que la méthode de réallocation des valeurs comptables aura un impact différent, du point de vue fiscal, de celui résultant de l'application de la méthode de reconstitution du coût amorti. Cependant, une neutralité fiscale, quant au choix des entreprises pour l'une ou l'autre méthode, découlera de l'étalement dans le temps (échelonnement sur 5 ans) des conséquences fiscales de la première application de l'amortissement par composants⁽³⁹⁾.

3^e méthode : Evaluation des actifs à la juste valeur

Cette méthode consiste à déterminer le coût d'origine des composants en utilisant la juste valeur de l'actif à la date de première application de l'approche par composants. La juste valeur fait ensuite l'objet d'une ventilation entre les différents composants. D'autre part, il n'y a pas de "recalcul" des amortissements.

Les justes valeurs constituent les nouvelles valeurs servant de base au calcul des amortissements. Elles sont amorties sur les durées résiduelles restant à courir.

Cette méthode s'applique quelle que soit la valeur nette comptable de l'immobilisation, y compris lorsqu'elle est nulle.

En reprenant l'exemple précédent, nous supposons que les valeurs d'origine et les valeurs de remplacement ou justes valeurs sont les suivantes :

Tableau 4 : valeurs d'origine et valeurs de remplacement des deux composants

	Immobilisation globale	Structure	Composant A
Valeur d'origine	100	73	27
Valeur de remplacement	120	85	35

La variation de valeur de l'actif qui découle de cette méthode peut être une majoration ou une minoration. Elle est portée en capitaux propres.

Tableau 5 : tableau de calcul pour la structure

	Valeurs avant réévaluation	Valeurs réévaluées	Ecart de réévaluation
Valeur brute	73	85	12
Amortissements	- 29,2 (soit : 73 x 4/10)	- 34 (soit : 85 x 4/10)	- 4,8
Valeur nette comptable	43,8	51	7,2

Tableau 6 : tableau de calcul pour le composant A

	Valeurs avant réévaluation	Valeurs réévaluées	Ecart de réévaluation
Valeur brute	27	35	8
Amortissements	- 18 (soit : 27 x 4/6)	- 23,33 (soit : 35 x 4/6)	- 5,33
Valeur nette comptable	9	11,67	2,67

Cette méthode constitue une option offerte par l'IFRS 1⁽⁴⁰⁾, mais elle n'est pas conforme à la réglementation française. En effet, l'option "juste valeur" conduit à une réévaluation partielle. Seule une réévaluation globale de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, prévue à l'article 350-1 du règlement 99-03 du CRC, rendrait possible cette méthode.

Pour la mise en œuvre de l'approche par composants, plusieurs méthodes sont concevables mais seule la méthode de reconstitution du coût amorti est compatible à la fois avec la réglementation française et le référentiel IAS/IFRS.

L'introduction pratique des nouvelles règles en matière d'amortissement pose certes la question de la mise en évidence des composants, mais il faut y ajouter d'autres problèmes.

39. Loi de Finances rectificative pour 2004, art. 42-I-E.

40. IASB, IFRS 1 (2003), First-time Adoption of International Financial Reporting Standards, §§ 16-19.





Conclusion

On peut citer tout d'abord la difficulté d'établir des prévisions fiables. Or, c'est à partir de prévisions propres à l'entreprise que va être mis en place le plan d'amortissement d'une immobilisation : durée d'utilité, valeur résiduelle, intégration des dépenses de gros entretien.

En second lieu, la réforme va dans le sens d'une déconnexion entre la comptabilité et la fiscalité, mais cette séparation n'est pas souhaitée par l'administration⁽⁴¹⁾. Des écarts vont apparaître entre les amortissements pratiqués en conformité avec les nouvelles règles comptables et les montants jusqu'à présent déductibles fiscalement. Tous les écarts ne pourront pas être comblés par le biais d'amortissements dérogatoires. L'amélioration de l'information financière pourrait ainsi avoir un coût fiscal.

Enfin, un autre problème est lié à la prise en considération du changement de méthode comptable. La diversité des méthodes possibles risque d'altérer la comparabilité des comptes et de réduire les avantages attendus de l'harmonisation internationale.

Pierre SCHEVIN

41. *Revue fiduciaire comptable*, n° 313, janvier 2005, *Connexion fiscalité/comptabilité : la nouvelle donne*.

Sources et références

CNC, avis n° 2002-07 du 27 juin 2002 et 2002-12 du 22 octobre 2002 relatifs à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

CRC, règlement n° 2002-10 du 27 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

CRC, règlement n° 2003-07 du 21 octobre 2003, modifiant l'article 15 du règlement n° 2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

IASB, IAS 16 (révisé en 2003), Property, Plant and Equipment.

Lefebvre F., IFRS 2005, éditions F. Lefebvre.

Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 portant Loi de Finances Rectificative pour 2004, JO n° 304 du 31 décembre 2004.

Obert R., Pratique des normes IAS/IFRS, Ordre des experts-comptables, Dunod, 2003.

Régoli J.P., Amortissement par composants : les conséquences fiscales, *Revue française de comptabilité* n° 374, février 2005.

Revue fiduciaire comptable, Rubrique Pratique comptable, n° 313, janvier 2005.

Revue fiduciaire comptable, Connexion fiscalité/comptabilité : la nouvelle donne, n° 313, janvier 2005.

Revue fiduciaire comptable, Dossier du mois : Actifs, amortissement, dépréciation, n° 311, novembre 2004.

Normes comptables internationales IAS/IFRS Supports opérationnels - 9 Questionnaires

Vient de paraître

Cet ouvrage regroupe 9 questionnaires sur les thèmes suivants : présentation des états financiers, revenus, immobilisations corporelles, immobilisations incorporelles, instruments financiers, participations, avantages du personnel, provisions et impôts sur le résultat.

Ils sont conçus pour permettre d'identifier les modifications à apporter aux systèmes opérationnels, tout en fournissant un apprentissage convivial du nouveau référentiel comptable international.

Ces questionnaires sont directement téléchargeables sur votre ordinateur.

Coédition ECM / CNCC - Janvier 2005 - Format 210 x 297 - 540 pages + CD-Rom

Adressez votre commande accompagnée du règlement à

Expert Comptable Média - 88, rue de Courcelles 75008 Paris

Tél. 01 44 15 95 95 • Fax 01 44 15 90 76 • e-mail : ecm@cs.experts-comptables.org

Internet : www.experts-comptables.fr/boutique



119,60 €