Amortissement et dépréciation des actifs : les nouvelles définitions

Eric DELESALLE

Expert-comptable,
Commissaire aux comptes

Professeur agrégé CNAM-INTEC

Président de la Commission
de droit comptable
du Conseil supérieur

On sait que le Conseil national de la comptabilité (CNC) avait lancé le 28 mars 2002 une procédure de consultation sur un avant-projet d'avis relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs[1]. L'avis définitif a été voté par l'Assemblée plénière du CNC le 27 juin 2002 (il s'agit de l'avis 2002-07[2]), après la prise en compte des remarques et propositions de modifications formulées par les organisations professionnelles, les autorités et administrations qui étaient appelées à recenser les opinions de leurs membres[3].

Synthétiquement, les principales remarques formulées au cours de cette période de consultations ont été les suivantes :

• **au niveau des comptes individuels :** l'introduction d'une définition de la valeur d'usage par référence à la norme 36 de l'IASC[4], avec un calcul basé sur l'actualisation des flux futurs de trésorerie et le recours à la notion des "EAGT" (ensembles d'actifs générateurs de trésorerie), a fait l'objet d'importants débats, tant conceptuels (puisque, par exemple, le calcul de l'actualisation n'est pas prévu par les textes comptables actuels) que pratiques (notamment au niveau de la mise en œuvre des EAGT) et fiscaux (la dépréciation basée sur des flux futurs actualisés n'étant pas, a priori, un élément reconnu au niveau de la déduction fiscale et la reconnaissance d'un impôt différé actif n'étant pas aisée) ; en outre, l'application de cette évolution à certaines entités, comme les petites et moyennes entreprises, les associations ou le secteur public, est apparue comme coûteuse, non significative voire inadaptée ;

• **au niveau des comptes consolidés :** l'application de nouvelles définitions durant la période allant jusqu'au 1er janvier 2005, date d'entrée en vigueur des normes internationales IAS/IFRS pour les sociétés faisant appel public à l'épargne [5], a été discutée en termes stratégiques, alors même que l'International accounting standards board (IASB) a inscrit à son ordre du jour l'étude d'une éven-

1. *Pour plus de détails : voir étude de Eric Delesalle publiée dans la* Revue Française de Comptabilité *n° 344, mai 2002, pp. 38 à 41.*

2. *Voir texte intégral de l'avis dans ce numéro page 46).*

3. *Pour la profession comptable libérale, c'est la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables qui a synthétisé les observations des professionnels.*

4. *La norme IAS (international accounting standard) 36, relative à la dépréciation des actifs, fixe que « la valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité » (§ 5).*

5. *Pour plus de détails : voir présentation du règlement européen du 7 juin 2002 dans la* Revue Française de Comptabilité *n° 346, juillet-août 2002.*

Résumé de l'article

L'avis 2002-07 du Conseil national de la comptabilité apporte de nouvelles définitions en matière d'amortissement et de dépréciation des actifs. Rédigé sur la base de l'avant-projet, soumis à une procédure de consultation publique en mars 2002, le texte voté le 27 juin 2002, tout en s'inscrivant dans une perspective de convergence avec les solutions des normes comptables internationales de l'IASB, permet de faire évoluer le PCG et les règles applications aux comptes consolidés " en douceur ". Désormais, par exemples, l'amortissement doit s'apprécier en terme d'utilisation (dont la durée ne constitue qu'un critère), il est nécessaire de dissocier en plusieurs éléments (avec des calculs séparés) un même actif, un enregistrement de " dépréciation " (réversible) doit être pratiqué dès lors qu'il existe des indices de perte de valeur validant la fixation d'une valeur actuelle inférieure à la valeur nette comptable, ...

La prochaine étape dans cette évolution du référentiel comptable français sera la fixation de nouvelles définitions de reconnaissance et d'évaluation (à l'entrée) des actifs et la définition de règles plus précises sur les dépréciations applicables aux seuls comptes consolidés.

tuelle actualisation (et modification) de la norme 36 sur la dépréciation des actifs.

C'est pourquoi le Bureau du CNC a opéré un choix entre trois solutions :

• soit l'application immédiate du texte soumis à la consultation, malgré les remarques présentées ;

• soit un report pur et simple de la formulation de ces nouvelles définitions à une échéance 2005 ;

• soit un reformatage de la rédaction initiale, visant à fixer des principes généraux dans le Plan comptable général (PCG) et à réserver des détails plus précis au niveau des comptes consolidés, dans un axe stratégique de convergence avec les dispositions des normes comptables internationales, en évitant de rentrer dans la description de règles trop détaillées.

C'est cette dernière solution qui a été retenue par le Bureau du CNC, et qui a été validée par l'Assemblée plénière le 27 juin 2002. En ce qui concerne l'entrée en vigueur des dispositions décrites ci-après, il faudra qu'un règlement soit pris par le Comité de la réglementation comptable (CRC), sans doute au cours de l'automne 2002, et fasse l'objet d'une homologation par arrêté ministériel ; on peut, cependant, considérer qu'une entrée en vigueur au 1er janvier 2003 est probable.

Abstract

The "avis" 2002-07 published by the Conseil National de la Comptabilité (the French equivalent of the FASB / ASB) proposes new definitions in terms of amortization and depreciation of assets. Published asfter a discussion paper submitted to a process of public consultation in March 2002, the text voted June 27 2002, which is an element in the process of developing a convergence between the standards of the IASB, allows an evolution "en douceur" of the French national accounting framework (Plan Comptable Général) and of the rules applied to consolidated accounts. Henceforward, for example, depreciation should be calculated in terms of use (of which the duration is only one of the criteria to be taken into account), it will be necessary to separate the same asset into several items (with separate calculations), accounting for depreciation (reversible) must be applied when indices indicating a loss of value have been identified, validating a real value lower than the net accounting value.

The next step in this evolution of the French Accounting framework will be the preparation of new definitions of the recognition and the valuation of assets at the moment of entry into the balance sheet.

LA NOTION D'AMORTISSEMENT DES ACTIFS

L'avis 2002-07 du CNC précise que :

• « 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 ».

Il n'y a donc plus de liaison absolue entre l'amortissement et la durée, puisque 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 ». La durée n'est donc qu'un critère. L'alinéa 2 de l'article 331-8 du PCG sera donc à modifier en conséquence (actuellement, il est prévu que « 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 »). En outre, l'amortissement est clairement rattaché à la notion d'utilisation et non à l'autofinancement de remplacement.

Cependant, l'avis du CNC indique que :

• « 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 » ;

• il est émis le vœu que l'administration fiscale autorise le recours à la pratique des amortissements dérogatoires « lorsque les durées comptables (résultant d'une utilisation propre à l'entité) sont plus longues que les durées fiscales » [6] ;

• l'usage d'un actif peut être limité par l'un des trois critères suivants, sans être exhaustifs : physique, technique, juridique.

En matière d'immobilisations incorporelles, le nouvel avis du CNC :

• ne s'applique pas aux écarts d'acquisition, seul étant émis un vœu pour que le texte du décret du 23 mars 1967 (article 248-3, 2e alinéa), prévoyant un plan d'amortissement systématique, soit étudié en fonction des évolutions des normes comptables internationales [7] ;

• confirme que certaines d'entre elles ne sont pas amortissables, car n'ayant pas « de durée de consommation des avantages économiques attendus déterminable (marques entretenues, par exemple) ».

En termes de calcul des amortissements, l'avis 2002-07 du CNC confirme que :

• la base amortissable doit prendre en compte la valeur résiduelle (définie comme « 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 »), pour autant que son montant soit à la fois significatif et mesurable ;

• le mode d'amortissement linéaire est à retenir, « à défaut de mode mieux adapté ».

L'avis du CNC introduit l'application d'un plan d'amortissement différencié sur les différents éléments composant un même actif, dans l'hypothèse où ceux-ci ont chacun "des utilisations différentes", et où, bien entendu, une telle analyse est réalisable. Cette méthode (basée sur un plan d'amortissement propre à chacun des éléments différenciés), prévue par les normes IAS, permettra de ne plus doter de provision pour grosses réparations, et d'assurer ainsi une convergence avec le référentiel international [8]. Elle pourrait s'appliquer à des immobilisations particulières (comme les avions, les navires,...) mais aussi aux immeubles (avec une analyse en termes de toiture, d'installations de chauffage, d'ascenseurs,...), et nécessitera une attention vigilante [9].

La notion de changement de plan d'amortissement est aussi confirmée par l'avis 2002-07 du CNC, en tant que

6. L'utilisation des amortissements dérogatoires sur les durées n'est pas autorisée, actuellement (sauf dans quelques cas particuliers, comme les suramortissements prévus pour certaines immobilisations), par l'instruction administrative 4 D-1-88 du 29 février 1988.

7. Concrètement, il s'agirait de substituer à l'obligation d'amortissement systématique un mécanisme de "test de dépréciation", comme c'est le cas dans la normalisation comptable américaine.

8. Selon la norme IAS 16 (§ 12) en matière d'éclatement de la valorisation d'un actif : « (...) tel est le cas lorsque les différentes composantes d'un actif ont des durées d'utilité différentes ou qu'elles procurent des avantages à l'entreprise selon un rythme différent nécessitant l'utilisation de taux et de mode d'amortissement différents. Par exemple, un avions et ses moteurs doivent être traités comme des actifs amortissables distincts s'ils ont des durées d'utilité différentes ».

9. Le CRC pourrait d'ailleurs décider une mesure transitoire jusqu'au 31 décembre 2004 en matière d'application de la notion de "provision pour grosses réparations" prévue par le règlement CRC 2000-06.

changement d'estimation (par conséquent d'application uniquement prospective), chaque fois qu'il existe des motifs sérieux de modification de l'utilisation fixée à l'origine.

En ce qui concerne la notion d'homogénéisation des amortissements entre comptes individuels et comptes consolidés, l'avis du CNC apporte un nouvel éclairage en fixant que les règles fixées peuvent conduire, « dans certains cas, à un plan d'amortissement différent de celui retenu dans ses comptes consolidés. Ces différences peuvent porter sur l'utilisation et le mode d'amortissement » [10].

L'avis 2002-07 détaille aussi les informations particulières à mentionner en annexe.

LA NOTION DE DEPRECIATION DES ACTIFS

Le décret comptable du 29 novembre 1983 précise :

• article 7 : « la valeur actuelle est une valeur d'estimation qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise ; la valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle ; toutefois, lorsque la valeur d'inventaire d'une immobilisation non financière n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur comptable nette, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire » ;

• article 8 : « la dépréciation d'une immobilisation est (...) constatée par l'amortissement. L'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une provision pour dépréciation ».

L'avis 2002-07 du CNC précise ces définitions, en ajoutant notamment que :

• « la valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage » ;

• « la valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie » ;

• « la valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie (...) Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus ».

Ainsi, conformément à la norme IAS 36, l'avis du CNC prévoit que lorsqu'il existe, à la clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, un indice de perte de valeur, il convient de procéder à un "test de dépréciation", afin de comparer la valeur nette comptable et la valeur actuelle.

Et, dans l'hypothèse où une perte de valeur est constatée, celle-ci doit être comptabilisée par voie de provision (pour le CNC, elle est, en effet, motivée par des causes réversibles).

Les indices de pertes de valeur sont similaires à ceux prévus par la norme 36, à savoir qu'ils peuvent résulter de causes externes (valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement,...) ou de causes internes (obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions, ...).

L'avis 2002-07 apporte une nouveauté technique importante, en fixant que « la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié ».

Ainsi, par exemple, soit une immobilisation corporelle d'une valeur de 100, acquise le 1er janvier N, et amortie de manière linéaire à raison de 10 par an.

Le 31 décembre N+2, la valeur nette comptable de cet actif s'élève à :
(100 - 30) = 70.

Si la valeur actuelle à cette date est de 50, il conviendra d'enregistrer une provision pour dépréciation de 20 au 31 décembre N+2.

La dotation aux amortissements de l'exercice N+3 sera alors égale (sauf changement dans l'estimation de l'utilisation économique de l'immobilisation) à :

50 / (10 ans - 3 ans) = 7,14

Si, au 31 décembre N+4, les causes de la perte de valeur ont disparu, il convient de procéder à la reprise de la provision (pour 20), étant procédé à :

- la dotation aux amortissements de l'exercice, à savoir : 50 / 7 = 7,14

- un complément d'amortissements au titre du calcul historique des exercices N+3 et N+4, à savoir : (100 / 10) x 2 ans - (7,14 x 2 ans) = 5,72

Il en résultera donc une charge nette pour N+4 d'un montant de 12,85 et une immobilisation valorisée pour 100 - (30 + 20 + 7,14 + 7,14 - 20 + 5,72) = 50.

Ce montant revient bien à la valeur nette calculée à partir de la valeur historique, soit :

100 - (100/10 x 5 ans) = 50.

Dans le cadre des dispositions interprétatives anciennes du PCG, il était procédé, pour N+3 et N+4, au calcul des amortissements sur la base de la valeur historique (soit 10 par an), avec une reprise (partielle puis totale) de la provision pour dépréciation.

De ce fait, et afin d'éviter toute incidence fiscale défavorable aux entreprises, l'avis du CNC émet le vœu que « les écarts constatés sur les exercices suivants, entre les dotations calculées sur la nouvelle base amortissable et celles qui auraient résulté de la base amortissable antérieure, puissent donner lieu à constatation d'amortissements dérogatoires (conformément à la règle du minimum linéaire cumulé) et dès lors, bénéficier du traitement des amortissements réputés différés » (dans l'exemple précédent à hauteur de 10 – 7,14 = 2,86 pour l'exercice N+3).

Il convient de noter que l'avis 2002-07 ne permet pas de qualifier la perte de valeur d'irréversible, et que la dépréciation est, sauf le cas du changement prospectif de plan d'amortissement, qualifiée de perte réversible, objet d'une provision pour dépréciation. Il apparaît donc, dans ce cadre, que la notion de la dotation exceptionnelle aux amortissements est supprimée (sauf pour les immobilisations mises au rebut ou non utilisées).

Cet avis du CNC ne comprend donc pas de mentions particulières sur le calcul des flux futurs de trésorerie attachés aux actifs, ni au recours aux EAGT, comme c'était le cas dans l'avant-projet (mais est émis le vœu que ces notions, y compris en termes de calcul actualisé, soient développées au niveau de la réglementation sur les comptes consolidés). Il faut aussi noter que, pour le calcul de la valeur d'usage, si les flux nets de trésorerie ne sont pas pertinents, « d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus (potentiel de services attendus par exemple) ».

En matière de relation entre les comptes individuels et les comptes consolidés en matière de provision pour dépréciation, l'avis 2002-07 précise que l'identité de traitement doit être respectée, comme c'est le cas en matière de provision pour risques et charges.

L'avis du CNC détaille aussi les informations particulières à mentionner en annexe au titre des dépréciations des actifs.

10. Cette nouvelle précision contredit la position technique prise par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (voir notamment Bulletin CNCC *n° 116, décembre 1999, pp. 676 à 678) qui fixait le principe de non retraitement des durées d'amortissements entre comptes individuels et comptes consolidés.*

* * *

On peut donc relever que cet avis du CNC permet une mise à jour du PCG, dans un cadre d'une convergence[11] "en douceur" avec les traitements comptables prévus par les normes comptables internationales IAS.

La mise en œuvre de leur application pratique sera définie par le règlement, à publier, du CRC. Et le CNC aura à se prononcer sur des règles plus détaillées en termes de calcul des dépréciations pour la réglementation relative aux comptes consolidés.

En termes de définition, il appartient maintenant au CNC (puis au CRC) d'introduire de "nouvelles" définitions relatives aux actifs, tant en termes de reconnaissance que d'évaluation (ainsi, la notion de l'actualisation devra être à nouveau analysée, ce qui nécessitera aussi une ré-analyse symétrique de l'évaluation des passifs).

En termes de "due process", on ne peut que se féliciter de la méthode de travail utilisée, qui a permis d'aboutir à une rédaction définie d'abord sous forme d'avant-projet soumis à commentaires publics (par l'intermédiaire des organisations membres du CNC), puis de discussion de synthèse sur la base des considérants relevés par les parties prenantes.

Il reste, maintenant, aux praticiens à "appliquer" ces nouvelles définitions, et à décliner ses conséquences tant au niveau des comptes individuels qu'au niveau des comptes consolidés. C'est dans ce cadre que le "passage" à la comptabilité du XXIe siècle se réalisera de manière ordonnée et harmonieuse.

On peut d'ailleurs relever que le passage est défini en astronomie comme le « phénomène au cours duquel un observateur terrestre voit un corps céleste traverser le disque d'un autre corps céleste, plus gros » : dans notre cas, cette définition n'est donc surtout pas adaptée, car :

- sans une bonne organisation préalable, l'application des nouvelles définitions risquerait d'être un "phénomène" inutile, coûteux et pervers ;
- aucune partie prenante ne peut se satisfaire d'une position d'observateur : il appartient à tous de "découvrir" les nouvelles règles (qui, en réalité, pour un certain nombre d'entre elles, ne contredisent pas les modalités applicables en France, notamment par le PCG, depuis de nombreuses années) ;
- il n'y a pas un corps plus gros ou plus petit : il y a un ensemble de règles du langage, à appliquer de manière raisonnable et réfléchie.

Eric DELESALLE

11. Selon le dictionnaire Larousse, converger signifie "aboutir au même point ou au même résultat".

Bibliographie

Burlaud A. (1998) (sous la direction de) : "Comptabilité et droit comptable : l'intelligence des comptes et leur cadre légal", éd. Gualino.

CNCC et OEC (1999 et 2000) : version française des normes comptables internationales (2 tomes).

Colasse B. (2000) (sous la direction de) : "Encyclopédie de comptabilité – contrôle – audit", éd. Economica.

Conseil National de la Ccomptabilité : "rapport d'activité 2001", éd. Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

Delesalle E. (2002) : "100 difficultés comptables, fiscales et juridiques", 5e édition, éd. FID.

Delesalle E. (2000) : "La comptabilité plurielle", éd. FID.

Memento comptable, 29e édition (2002), édition F. Lefebvre..

Ordre des experts-comptables : cahier spécial (volume 1) sur "comptabilité transnationale et comptabilité à la française", établi par la Commission de droit comptable du Conseil supérieur en septembre 2001, diffusion ECM.

Ordre des experts-comptables : cahier spécial (volume 2) sur "la comptabilité en mouvement", établi par la Commission de droit comptable du Conseil supérieur en mai 2002, diffusion ECM.

Simon Y. et Joffre P. (1997) (sous la direction de) : "Encyclopédie de gestion", trois tomes, éd. Economica.

Tournier J-C (2000) : "La révolution comptable" éd. d'Organisation.

Van Greuning H. et Koen M. avec adaptation et traduction par Le Vourc'h J. (2000) : "Normes comptables internationales - guide pratique", éd. CNCC.

LA COMPTABILITÉ EN MOUVEMENT : LE PCG 1982-2002

La Commission de droit comptable a élaboré un deuxième Cahier spécial en avril 2002.

Celui-ci fait le point sur vingt années de pratiques comptables en France et apporte des précisions sur les évolutions en cours de discussion dans les instances chargées de la normalisation comptable.

Composé de 100 pages, ce deuxième cahier spécial établi sous la coordination de Eric Delesalle est composé de trois rubriques :

- **Informer** : avec notamment le compte-rendu complet de la table-ronde dont des extraits ont été reproduits dans le numéro d'avril 2002 de la *RFC*, et le point de vue complémentaire de l'INSEE ;
- **Agir** : avec une étude technique précisant les réformes comptables liées à l'application de la proposition de règlement européen relatif à l'application des normes IAS/IFRS (avec la reproduction intégrale de la proposition et une interview exclusive d'Alain Le Bars du CNC) ;
- **Savoir** : avec notamment une présentation du "*due process*" en matière de normalisation comptable aux Etats-Unis, en Allemagne et au Royaume-Uni ; une présentation technique des récents avis interprétatifs du SIC de l'IAS est aussi donnée.

Les professionnels intéressés peuvent obtenir ce cahier en s'adressant à :
ECM, 88 rue de Courcelles 75008 Paris
Tel. : 01 44 15 95 95