



# Les normes IAS / IFRS Convergence du PCG

## Les amortissements et les dépréciations : Appréhender les « nouvelles » règles

Eric Delesalle

Président de la commission  
de Droit comptable  
du Conseil Supérieur  
de l'Ordre  
des Experts-Comptables



Pour les immobilisations, la règle d'évaluation de base prévue par les normes comptables internationales est celle du coût historique (il est autorisé de retenir la « juste valeur » en tant qu'autre traitement autorisé dans le cadre de la réévaluation des immobilisations corporelles, et en tant que traitement optionnel pour les immeubles de placement).

Il convient donc, comme pour les règles comptables françaises, d'opérer un suivi de valeur, en constatant les amortissements et les (provisions pour) dépréciations à l'inventaire, pour les actifs immobilisés concernés. Les règles du PCG ont été récemment modifiées (1) et reprennent, par convergence, les mêmes définitions et modalités que celles fixées par les normes IAS (IAS 16 pour les immobilisations corporelles, IAS 38 pour les immobilisations incorporelles, IAS 36 pour les dépréciations).

### POUR LES AMORTISSEMENTS

- Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation est déterminable (ainsi, des éléments incorporels comme le « goodwill » ou « fonds commercial » (écart d'acquisition non affecté) ne sont pas amortissables, faute de pouvoir déterminer une durée d'utilisation) (2) ;
- l'utilisation doit se calculer cas par cas par la consommation des avantages économiques, basés sur des critères physiques, techniques, juridiques... spécifiques à l'entité et à chaque bien concerné ;
- l'amortissement doit être opéré par composants, c'est-à-dire en analysant la durée effective d'utilisation par éléments dissociés (en procédant à un suivi d'entrée et sortie de composants lors de chaque remplacement) ;
- la valeur résiduelle estimée à la fin de l'utilisation est déduite de la base amortissable ;
- il n'y a pas de provision pour grosses réparations (ou gros entretiens) à doter, le suivi devant être réalisé au niveau de l'analyse par composants.



### POUR LES DÉPRÉCIATIONS

- A l'inventaire, il convient de déterminer la valeur actuelle des actifs, sur la base de tests de dépréciation ; la valeur actuelle est la plus élevée entre la valeur vénale (valeur de marché) et la valeur d'usage ;
- la valeur d'usage doit être calculée sur la base des flux futurs de trésorerie actualisés, dans le cadre de calculs basés sur l'analyse d'unités génératrices de trésorerie à défaut de pouvoir identifier des flux séparés par actif ;
- en cas de cumul entre amortissement et dépréciation, la valeur amortissable est retenue pour son montant net de provision (3).

### A NOTER

Il faut relever que la convergence du PCG avec les principes IAS n'est pas totale, en ce qui concerne notamment :

- la possibilité maintenue dans le PCG de reconnaître des provisions pour gros entretien, défaut d'utiliser le calcul de l'amortissement par composant ;
- la méthodologie de calcul de la valeur d'usage sur la base de l'actualisation des flux futurs de trésorerie (la norme IAS 36 étant beaucoup plus détaillée et complexe à mettre en œuvre que la règle fixée par le PCG).

### EXEMPLE SIMPLE

Soit le cas d'un matériel industriel d'une valeur 100, acquis le 1<sup>er</sup> janvier N.

Sa durée de vie généralement admise est de 6 ans

Par une analyse technique, on sait que ce matériel

- comprend un composant A d'une valeur 40 ayant une durée de vie de deux ans ;
- doit faire l'objet de grosses réparations tous les trois ans, pour une valeur estimée de 30 ;
- a une structure, pour le solde de 30, ayant une durée d'utilisation de dix ans, étant à prendre en considération une valeur résiduelle estimée de 15

A la fin de l'année N+1,

- l'élément A est changé, et est remplacé par un composant B de valeur 50 ;
- le test de dépréciation oblige à constater une dépréciation pour un montant de 10.

A la fin de l'année N+2,

- le gros entretien est réalisé pour une valeur de 20
- le test de dépréciation amène à l'annulation de la dépréciation constatée à la clôture N+1.

Les analyses comptables se présentent comme suit, sur la base d'une analyse comparée au 31 décembre N+2 (en dehors des impacts fiscaux) :

(1) Voir notamment les règlements CRC 2002-12 et 2003-07, applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 (comme suite aux avis CNC 2002-07 et 2002-12).

(2) La norme IAS 38 récemment mise à jour a supprimé l'obligation d'amortissement de principe des actifs incorporels, et fixe la nécessité d'opérer un test annuel de dépréciation (avec constatation d'une provision en cas de moins-value, et aucune comptabilisation en cas de plus-value).

(3) Ultérieurement, en cas de reprise de la provision, il faut reconstituer les amortissements non dotés du fait de ce calcul sur la base de la valeur nette.

**A) Dans le cadre du PCG, dans sa version applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2004**

On pose, par hypothèse, que l'information du test de dépréciation n'est pas prise en considération, n'étant pas significative au regard de la valeur nette comptable de l'immobilisation.

Exercice	Amortissements	Provisions pour grosses réparations	Maintenance du matériel (charges externes)
N	N : $100 / 6 = 17$	Dotation : $30 / 3 = 10$	
N + 1	N + 1 : $100 / 6 = 17$	Dotation : $30 / 3 = 10$	Élément A : 50
N + 2	N + 2 : $100 / 6 = 16$	Dotation : $30 / 3 = 10$ Reprise : 30	Mise en œuvre : 20

On a donc au 31 décembre N+2 :

→ montant de charges totales sur la période :  $(17+17+16) + (30-30) + (50+20) = 120$   
 → valeur de l'actif immobilisé :  
 montant brut : 100  
 amortissements pour dépréciation : - 50  
 → total des montants décaissés :  $100 + 50 + 20 = 170$

**B) Dans le cadre du PCG, dans sa version applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2005 avec option pour la constatation des grosses réparations en provisions pour risques et charges**

On a l'analyse suivante :

Exercice	Amortissements	Mise au rebut	Provision pour dépréciation	Provision pour gros entretien	Charges de maintenance	Inscription à l'actif
N	A : $40 / 2 = 20$ Structure : $60 / 10 = 6$			$30 / 3 = 10$		
N+1	A : $40 / 2 = 20$ Structure : $60 / 10 = 6$	Élément A : $40 - 40 = 0$	Dotation : 10	$30 / 3 = 10$		Remplacement de l'élément A : 50
N+2	A : $50 / 2 = 25$ Structure : $50 / 10 = 5$ Rattrapage structure : $10 / 10 = 1$		Dotation : 10	$30 / 3 = 10$ Reprise : 30	Gros entretien : 20	

On a donc au 31 décembre N+2 :

→ montant de charges totales sur la période :  $(26+26+31) + (40-40) + (30+30) + 20 = 103$   
 → valeur de l'actif immobilisé :  
 montant brut : 110  
 amortissements pour dépréciation : - 43  
 → total des montants décaissés :  $100 + 50 + 20 = 170$

**C) Dans le cadre des normes IAS, identiques au PCG dans le cadre de l'option pour le suivi par composant pour les gros entretiens (GE)**

On a l'analyse suivante :

Exercice	Amortissements	Mise au rebut	Provision pour dépréciation	Inscription à l'actif
N	A : $40 / 2 = 20$ GE : $30 / 3 = 10$ Structure : $30 / 10 = 3$			
N+1	A : $40 / 2 = 20$ GE : $30 / 3 = 10$ Structure : $30 / 10 = 3$	Élément A : $40 - 40 = 0$	Dotation : 10	Remplacement de l'élément A : 50
N+2	A : $50 / 2 = 25$ GE : $30 / 3 = 10$ Structure : $20 / 10 = 2$ Rattrapage structure : $10 / 10 = 1$	GE : $30 - 30 = 0$	Reprise : 10	Remplacement des GE : 20

On a donc au 31 décembre N+2 :

→ montant de charges totales sur la période :  $(33+33+38) + (40-40) + (10-10) = 104$   
 → valeur de l'actif immobilisé :  
 montant brut : 100  
 amortissements pour dépréciation : - 34  
 → total des montants décaissés :  $100 + 50 + 20 = 170$