

Guide pratique pour les PME : Comptabilisation des composants

Introduction

3

Notions principales

4

Foire aux questions

6

1 Comment déterminer le plan d'amortissement d'une immobilisation ?

7

2 Quelles immobilisations doit-on décomposer ?

7

3 Que se passe-t-il si on doit changer une pièce importante sur une immobilisation alors qu'aucun composant n'a été identifié au départ ?

8

4 Si ce remplacement imprévu concerne une machine faisant partie d'un lot d'immobilisations comparables, que doit-on faire pour les autres machines ?

9

5 Toutes les entreprises d'un même secteur doivent-elles adopter la même décomposition pour un même bien ?

10

6 Existe-t-il des décompositions « types » pour les immeubles ?

10

7 La durée d'usage peut-elle être utilisée pour amortir les immobilisations décomposées ?

10

8 Peut-on maintenir dans les comptes individuels un amortissement en fonction des durées d'usage pour les immobilisations non décomposables ?

11

9 Quel est le sort des provisions pour grosses réparations ?

12

10 À partir de quelle date la comptabilisation par composants est-elle applicable ?

12

11 Quelles sont les méthodes admises pour la première application des nouvelles règles d'amortissement ?

13

12 Peut-on choisir indifféremment l'une ou l'autre méthode ?

14

13 Que deviennent les provisions pour dépenses de remplacement ?

15

14 Quel sera le sort fiscal du gain ou de la perte comptable résultant de la première application des nouvelles règles ?

15

Exemples

16

Ce guide a été rédigé en collaboration avec le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

Introduction

Ce guide s'adresse principalement aux PME qui établissent elles-mêmes leurs comptes. Pour les dirigeants qui confient cette tâche à des tiers (experts comptables, CGA...) il est néanmoins important d'en prendre connaissance. Ces nouvelles règles comptables peuvent en effet avoir des incidences significatives sur les résultats de leur entreprise.

Les nouvelles règles comptables françaises sur les actifs amortissables reprennent largement les principes des normes comptables internationales (IFRS). Cette convergence se traduit par des modifications profondes pour les amortissements avec l'obligation d'appliquer les durées réelles d'utilisation au lieu des durées d'usage couramment retenues jusqu'à présent et l'introduction de la notion de composants.

La mise en place de ces changements, obligatoires pour l'ensemble des entreprises dès le 1^{er} janvier 2005, s'avère fort complexe pour les chefs d'entreprise, et particulièrement ceux des petites et moyennes entreprises.

A leur demande, le MEDEF a élaboré un guide pratique¹ comportant des exemples, afin de les accompagner dans la compréhension et l'application de ces nouvelles règles.

Pour éviter une complexité et des coûts injustifiés, il est indispensable d'adopter une démarche pragmatique dans la mise en place de cette réforme. Ainsi, il est recommandé d'utiliser le plus souvent possible les mesures de simplification prévues par les textes. De plus, comme le rappelle ce guide, **la décomposition des immobilisations doit être limitée aux seuls éléments significatifs.**

Enfin, le MEDEF avait alerté très en amont les pouvoirs publics sur les conséquences importantes de cette réforme sur le résultat imposable. Aussi, ce guide expose-t-il également les mesures correctrices qui nous ont été annoncées par la Direction de la Législation Fiscale et qui permettent de limiter les effets de ce nouveau règlement.

¹ Ce guide se concentre sur la mise en place des nouvelles règles dans les comptes individuels

Textes de référence

En matière d'amortissement, les textes de référence sont :

- les règlements du CRC² n° 2002-10 et 2003-07
- les avis du CNC³ n° 2002-07 et 2002-12
- l'avis du Comité d'urgence n° 2003-E, et sa note de présentation.
- l'avis du Comité d'urgence n° 2005-D, du 01/06/2005.

L'ensemble de ces textes peut être consulté sur le site du CNC : www.finances.gouv.fr/CNCCompta/

² Comité de Réglementation Comptable

³ Conseil National de la Comptabilité

Notions principales

Durée d'utilité et plan d'amortissement

Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par une entreprise est limitée dans le temps, du fait de critères physiques, techniques, juridiques ou autres⁴. Cette utilisation se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

Le plan d'amortissement traduit la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques que l'entreprise en attend en fonction de son utilisation.

Dans les textes comptables la notion d'*utilisation* recouvre à la fois la ***durée d'utilité*** du bien et son *rythme* d'amortissement. Par commodité, dans ce guide, la notion d'*utilisation* est réduite à la ***durée d'utilité*** du bien.

En revanche, la notion de ***durée de vie*** a été abandonnée car elle ne traduit pas le caractère d'utilisation propre à l'entreprise.

Notion de composant

Lorsque des éléments d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble. En revanche, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont des durées d'utilité différentes, chacun d'entre eux est comptabilisé séparément et fait l'objet d'un plan d'amortissement propre.⁵

Valeur résiduelle

Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute moins sa valeur résiduelle. La valeur résiduelle représente le montant, net des coûts de sortie (c'est-à-dire des frais occasionnés par la vente), qu'une entreprise obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.⁶

⁴ Art. 322-1.2 du PCG

⁵ Art. 311-2 du PCG

⁶ Art. 322-1.3 du PCG

Foire aux questions

1) Comment déterminer le plan d'amortissement d'une immobilisation ?

Le plan d'amortissement d'une immobilisation ne dépend plus de sa durée de vie mais de la durée et du rythme d'utilisation propres à l'entreprise. Par exemple, un loueur de voitures devra amortir ses véhicules sur 2 ans 1/2 si c'est le temps durant lequel il les utilise, une valeur résiduelle devra être, dans ce cas, éventuellement prise en compte. Autre nouveauté, les immobilisations doivent être amorties par composants, c'est-à-dire élément par élément, lorsque ceux-ci sont significatifs.

2) Quelles immobilisations doit-on décomposer ?

Les immobilisations susceptibles d'être décomposées sont les immobilisations dont la valeur est significative et qui contiennent des éléments ayant une durée d'utilité propre, c'est-à-dire des éléments qui feront l'objet d'un ou plusieurs remplacements d'un montant significatif, en cours d'utilisation.

L'aspect significatif des immobilisations s'apprécie notamment en fonction du total bilan ou du montant du poste des

immobilisations. Le coût du remplacement pourra, quant à lui, être comparé aux charges d'exploitation courantes ou à la dotation aux amortissements totale.

Ainsi, les immeubles feront le plus souvent l'objet de décomposition, du fait de leur importance au bilan et de la présence d'éléments ayant des durées d'utilisation différentes.

Pour une entreprise industrielle, les immobilisations du poste « matériel et outillage » devront être analysées.

Pour une entreprise exerçant une activité de transport, il pourra être nécessaire de décomposer les immobilisations du poste « matériel de transport » (par exemple, certains éléments des camions ayant une valeur unitaire élevée et nécessitant des remplacements).

En revanche, les immobilisations de faible valeur, ou celles avec des durées d'utilité très courtes, ne seront pas décomposées dans la plupart des cas. Une décomposition de ces immobilisations resterait en effet sans incidence significative sur les états financiers. C'est, par exemple, bien souvent le cas du matériel informatique.

Il convient également de s'interroger sur les cas de remplacement, en cours d'utilisation, de certains éléments constitutifs des immobilisations :

- Existe-t-il des prévisions de remplacement de pièces importantes sur l'immobilisation en question ?
- L'entreprise a-t-elle constaté historiquement des remplacements sur ce type d'immobilisation ?

Principe général

La décomposition d'une immobilisation ne s'impose que si un ou plusieurs éléments de l'immobilisation ont une utilisation différente, qui justifie la mise en place d'un plan d'amortissement propre pour chacun de ces éléments.

Les éléments ayant une fréquence de remplacement inférieure à 12 mois seront systématiquement éliminés, le coût de ces remplacements constituant une charge de l'exercice.

Si lors de l'achat d'une machine industrielle, l'entreprise n'a pas connaissance de remplacements d'éléments de cette machine et qu'elle ne dispose pas de données statistiques permettant de prévoir de façon raisonnable le renouvellement d'un ou plusieurs éléments, elle ne décompose pas cette immobilisation.

Un remplacement imprévu qui interviendrait plus tard, donnerait toutefois lieu à la constatation d'un composant (cf. question 3).

Dans tous les cas, l'analyse des remplacements à prévoir sur les immobilisations doit, a minima, conduire à répertorier en composants toutes les dépenses de remplacement que l'entreprise anticipait jusque là sous forme de provisions pour grosses réparations

S'il existe des éléments remplaçables, il convient enfin de déterminer si leur coût de remplacement est significatif individuellement.

Cas particulier des parcs

Dans le cas d'un parc d'immobilisations comparables, si les remplacements sont étalés dans le temps (lissés par tranche), il est malgré tout nécessaire d'identifier des composants. Le lissage des remplacements ne constitue pas un critère permettant de s'en dispenser. La notion de parc est donc en principe sans incidence sur la détermination de composants.

En effet, la décomposition n'est pertinente que si elle a un effet sur le plan d'amortissement d'ensemble de l'immobilisation, c'est-à-dire si elle a une incidence sur les états financiers. Ce ne sont donc pas nécessairement les différences techniques entre les pièces d'une immobilisation qui constitueront les composants. Néanmoins, l'analyse technique d'une installation peut être une première étape dans la détermination des éléments à étudier pour la décomposition. Ces éléments pourront ensuite être éliminés ou regroupés.

3) Que se passe-t-il si on doit changer une pièce importante sur une immobilisation alors qu'aucun composant n'a été identifié au départ ?

Il peut arriver, durant l'utilisation de l'immobilisation, qu'un remplacement imprévu soit nécessaire. Si aucun composant n'avait été identifié, il faut « revoir » la décomposition. La marche à suivre est la suivante :

- immobiliser l'élément remplacé comme un nouvel actif sur une ligne distincte (en pratique, souvent un sous-compte de l'immobilisation principale).
- établir un plan d'amortissement de l'élément remplacé. Le plus souvent, deux cas se présenteront :
 - un amortissement sur la durée d'utilité de la pièce si l'on pense devoir la changer de nouveau en cours d'utilisation de l'immobilisation principale

- un amortissement sur la durée d'utilité résiduelle de l'immobilisation principale, si cette durée limite l'utilisation de la pièce remplacée. Il peut alors être justifié de constater une valeur résiduelle pour l'élément remplacé, si ce dernier est cessible indépendamment de l'immobilisation principale.

Exemple : une machine de production est utilisée sur 10 ans. Au bout de 7 ans, le moteur casse. S'il est remplacé, le nouveau moteur sera amorti sur 3 ans.

- Réviser si nécessaire le plan d'amortissement de l'immobilisation principale.

Exemple : si dans le cas précédent, le changement du moteur permet d'utiliser la machine 7 années supplémentaires par rapport aux 3 années résiduelles, on amortira l'immobilisation sur la nouvelle durée prévue : soit 7 années et non sur les 3 années restantes. Dans ce cas le nouveau moteur sera amorti sur 7 ans.

- Comptabiliser en charge la quote-part de valeur comptable correspondant à l'élément remplacé (afin de s'approcher de la valeur obtenue si on avait comptabilisé le composant à l'origine). Si on ne connaît pas la valeur de l'élément remplacé dans le coût du bien à l'origine, on pourra l'approcher de 2 manières :
 - prendre le prix de l'élément remplacé et corriger l'incidence de l'inflation jusqu'à l'année d'achat de

l'immobilisation. Pour les biens ayant donné lieu à des changements technologiques, prendre en compte cette incidence.

- prendre les prix actuels de l'immobilisation principale et de l'élément remplacé et en faire une règle de 3 pour l'appliquer au prix d'origine de l'immobilisation

Cette démarche reste valable même si l'immobilisation principale est totalement amortie. Dans ce cas, la quote-part correspondant à l'élément remplacé, sortie de l'actif, aura une valeur nette comptable nulle (valeur brute égale aux amortissements déjà constatés).

4) Si ce remplacement imprévu concerne une machine faisant partie d'un lot d'immobilisations comparables, que doit-on faire pour les autres machines ?

Quand un remplacement imprévu intervient sur une immobilisation, on procède comme indiqué à la question précédente. Ensuite, il convient de modifier la décomposition de toutes les autres immobilisations comparables si, après analyse, on considère comme probable qu'elles nécessiteront le même remplacement. Il s'agit, en comptabilité, d'un changement d'estimation. On identifie, pour toutes les immobilisations concernées, la quote-part de l'actif correspondant au composant qui aurait dû être comptabilisé et on ajuste son plan d'amortissement sur la durée d'utilité résiduelle du composant.

5) Toutes les entreprises d'un même secteur doivent-elles adopter la même décomposition pour un même bien ?

En principe, les pratiques devraient converger, néanmoins, certaines différences peuvent justifier d'une décomposition différente selon l'entreprise :

- différences dans la manière d'utiliser le bien,
- différences dans les politiques de remplacement,

Par exemple, les moteurs des camions d'une entreprise de transport peuvent avoir des durées d'amortissement plus ou moins longues selon la politique de remplacement de la société.

- différence d'importance du patrimoine mobilier et immobilier : ainsi, une immobilisation peut être significative pour une entreprise et ne pas l'être pour une autre.

6) Existe-t-il des décompositions « types » pour les immeubles ?

Pour les immeubles, il est possible de s'inspirer des travaux réalisés par le CNC sur les organismes d'HLM⁷.

La décomposition suggérée est la suivante :

- Structure et ouvrages assimilés
- Menuiseries extérieures
- Chauffage collectif ou individuel
- Etanchéité
- Ravalement avec amélioration

Selon la situation et l'état des immeubles, on peut mettre en évidence les trois composants supplémentaires suivants :

- Electricité
- Plomberie / sanitaire
- Ascenseurs

Ceci montre que l'on peut regrouper au sein d'un même composant des éléments de natures différentes mais dont les durées d'utilité sont comparables.

7) La durée d'usage peut-elle être retenue pour amortir les immobilisations décomposées ?

Sur le plan comptable, seule l'utilisation des durées d'utilité est possible à la fois pour les composants et pour la structure.

Sur le plan fiscal, la durée d'usage peut être maintenue pour la partie non décomposable de l'immobilisation, communément appelée structure. Celle-ci fera l'objet, comptablement, d'amortissements dérogatoires. Les composants, qui n'ont pas de durées d'usage définies au plan fiscal, seront amortis selon les durées d'utilité, c'est-à-dire les durées séparant deux remplacements.

⁷ Avis n° 2004-11 et sa note de présentation

8) Peut-on maintenir dans les comptes individuels un amortissement en fonction des durées d'usage pour les immobilisations non décomposables ?

Le principe de détermination du plan d'amortissement étant d'analyser l'utilisation des immobilisations par l'entreprise, **il n'est plus possible d'utiliser les durées d'usage en comptabilité.**

Sur le plan fiscal, il est cependant possible de constater la différence entre la durée d'utilité et la durée d'usage sous forme d'un amortissement dérogatoire. Le passage aux durées d'utilité dans les comptes individuels n'a donc pas d'incidence fiscale.

Par exception, pour faciliter l'établissement des comptes des PME, le CNC devrait ouvrir une **mesure de simplification**⁸. Celle-ci permettrait de comptabiliser directement les amortissements selon les durées d'usage plutôt que de constater les durées réelles et de pratiquer un amortissement dérogatoire en complément.

Le CNC a prévu une mesure de simplification destinée à permettre à des entreprises de taille inférieure à certains seuils, de continuer à pratiquer dans leurs comptes individuels, l'amortissement des immobilisations non décomposables à l'origine sur les durées d'usage, sans rechercher leur durée d'utilité.

Comme annoncé en introduction de l'avis du CNC, cette mesure sera précisée ultérieurement dans le cadre juridique approprié.

Tableau récapitulatif des durées d'amortissement

	Durée comptable	Durée fiscale
Immobilisations décomposées :		
- Structure	Durée réelle	Durée réelle ou durée d'usage
- Composant	Durée réelle	Durée réelle
Immobilisations non décomposées	Durée réelle ⁽¹⁾	Durée réelle ou durée d'usage

⁽¹⁾ Le maintien des durées d'usage pourrait éventuellement être autorisé pour les PME (cf point précédent).

9) Quel est le sort des provisions pour grosses réparations ?

Les provisions pour grosses réparations couvraient, jusqu'à l'entrée en vigueur du règlement, deux types de dépenses, les dépenses de remplacement et les dépenses d'entretien comme le rappelle l'avis du Comité d'urgence (voir encadré ci-contre).

Avec les nouvelles règles, les dépenses de première catégorie, qui correspondent aux dépenses de remplacement, **font obligatoirement l'objet de composants et ne peuvent plus être provisionnées**. La reprise de ces provisions par report à nouveau est donc obligatoire.

En revanche, pour les dépenses de seconde catégorie, qui correspondent aux dépenses d'entretien, deux possibilités demeurent : soit continuer à faire des provisions, soit comptabiliser à l'actif un composant gros entretien. Dans tous les cas, **une provision ou un composant doit être constaté**.

La comptabilisation en composant se fait à l'intérieur du coût de l'actif et le composant « gros entretien » ainsi créé est amorti selon la périodicité des dépenses. Cet amortissement n'est pas déductible, ce qui rend cette solution fiscalement pénalisante.

En pratique, il paraît donc préférable d'opter pour la comptabilisation sous forme de provision car elle est simple à mettre en œuvre et permet de bénéficier de la déduction fiscale.

Les programmes plurianuels de grosses réparations peuvent être analysés en deux catégories :

“Les dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou [1ère catégorie] de remplacer tout ou partie des immobilisations existantes: ces dépenses ont le caractère d'immobilisations et ne peuvent être anticipées par le biais de provisions pour risques et charges ;

Les dépenses d'entretien qui ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement [2ème catégorie].

Dans ce second cas, l'obligation peut résulter de la loi, de règlements ou être implicite du fait de pratiques constantes de l'entité en la matière. A la date de clôture, la probabilité de sortie de ressources est directement liée à l'usage passé de l'installation. En conséquence, un passif doit être constaté à hauteur de la quote-part des dépenses futures d'entretien rapportée linéairement à l'usage passé.”

10) À partir de quelle date la comptabilisation par composants est-elle applicable ?

La comptabilisation par composants est applicable de manière obligatoire pour l'établissement des comptes des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Cela implique de donner une information comparative 2004 dans l'annexe lorsque l'application rétrospective a été retenue.

11) Quelles sont les méthodes admises pour la première application des nouvelles règles d'amortissement ?

Deux méthodes sont proposées par le CNC et reconnues par l'administration fiscale. Elles s'appliquent à toutes les immobilisations existant au bilan d'ouverture.

■ Méthode de reconstitution du coût amorti :

Cette méthode est la seule compatible avec le référentiel IFRS.

Immobilisations décomposables

Cette méthode consiste à reconstituer le coût réel historique des composants et les amortissements qui auraient dû être pratiqués.

Elle s'applique quelle que soit la valeur nette comptable de l'actif concerné⁹.

La reconstitution des valeurs brutes historiques peut être effectuée :

- à partir des factures d'origine et des factures correspondant au dernier remplacement du ou des composants ;
- en décomposant les valeurs brutes des immobilisations selon la répartition du coût actuel à neuf, en fonction des données techniques disponibles.

Après l'opération de reconstitution du coût de l'actif (structure et autres composants), il convient de recalculer les amortissements en fonction des différentes durées d'utilité qui peuvent être plus courtes ou plus longues (pour les structures notamment).

Immobilisations non décomposables

Les amortissements doivent être recalculés depuis l'origine selon la durée d'utilité.

■ Méthode de réallocation des valeurs nettes comptables :

Il s'agit de la solution la plus simple à mettre en œuvre pour les entreprises, d'autant que les immobilisations totalement amorties ne sont jamais retraitées dans cette méthode.

Immobilisations décomposables

Cette méthode consiste à ne pas modifier la valeur **nette** comptable globale de chaque immobilisation mais à la répartir entre les différents composants.

Pour cela, il faut déterminer les VNC théoriques auxquelles on aurait abouti si les composants avaient été reconnus dès l'origine. Il est possible pour cela de se référer aux prix sur les marchés des biens d'occasion. A défaut d'une référence aux biens d'occasion, ce calcul peut être effectué en prenant les composants d'un bien neuf auxquels on applique les amortissements qui auraient été pratiqués depuis l'acquisition du bien.

Le pourcentage de répartition des VNC ainsi déterminé est ensuite appliqué aux valeurs brutes et aux amortissements pour la présentation du bilan. Les valeurs brutes ainsi ventilées constitueront les nouvelles bases amortissables.

⁹ D'où l'importance de correctement procéder aux mises au rebut des immobilisations qui ne sont plus utilisées.

Le passage aux durées d'utilité pour les amortissements se fait pour le futur (c'est-à-dire de manière prospective).

Immobilisations non décomposables

Si les durées d'usage retenues dans les comptes ne correspondent pas à la durée d'utilité des immobilisations, deux cas sont envisageables :

- Si l'entreprise ne bénéficie pas de la mesure de simplification prévue (cf. question 8), elle doit calculer les dotations aux amortissements selon les nouvelles durées à partir des valeurs nettes comptables (VNC) constatées au bilan d'ouverture à la date de la première application du règlement.

- Si l'entreprise bénéficie de la mesure de simplification prévue (cf. question 8), elle n'a aucun changement à effectuer. Cependant, dans ce cas, l'utilisation de la méthode de réallocation des VNC est obligatoire pour les immobilisations décomposables.

12) Peut-on choisir indifféremment l'une ou l'autre méthode ?

L'entreprise est libre de choisir l'une ou l'autre méthode. Toutefois ce choix entraîne certaines conséquences.

Selon la méthode utilisée, l'incidence de la première application de la méthode sera différente.

Tableau récapitulatif des incidences sur les capitaux propres en cas d'application de la méthode de reconstitution du coût amorti

	En comptabilité	En fiscalité	Incidence sur les capitaux propres
Immobilisations décomposées			
- Structure	Durée réelle	Durée réelle ou durée d'usage	Oui : correction des amortissements ⁽¹⁾ Non : correction des amortissements neutralisée par un amortissement dérogatoire ⁽²⁾
- Composant	Durée réelle	Durée réelle	Oui : corrections des amortissements et de la valeur brute le cas échéant ⁽¹⁾
Immobilisations non décomposées	Durée réelle	Durée réelle ou durée d'usage	Oui : correction des amortissements Non : correction des amortissements neutralisée par un amortissement dérogatoire ⁽²⁾
Provision pour dépenses de remplacement	Reprise obligatoire	Reprise totale	Oui : reprise de la provision ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Incidence obligatoirement étalée sur 5 exercices sur le plan fiscal sauf si inférieure à 150 000 €

⁽²⁾ Les amortissements cumulés au 01/01/05 devront être ventilés entre amortissements pour dépréciation et amortissements dérogatoires.

- Dans les capitaux propres d'ouverture :
Avec la première méthode, on corrige le passé. Il y aura donc une incidence sur les capitaux propres tant du fait des corrections sur la valeur brute des immobilisations que du fait de la révision des amortissements pour les immobilisations décomposées.

Avec la seconde méthode, dès lors qu'il n'y a ni rattrapage des amortissements, ni modification de la valeur brute globale des immobilisations, les capitaux propres ne varient pas.

- En résultat de l'exercice et des exercices à venir :

La dotation aux amortissements est calculée selon les nouveaux paramètres dans les deux méthodes.

La méthode qui sera retenue par l'entreprise s'appliquera à toutes les immobilisations

Une entreprise, ne pourra pas retenir la méthode de réallocation des VNC pour une immobilisation complètement amortie par exemple et la méthode de reconstitution des coûts amortis pour une autre immobilisation.

13) Que deviennent les provisions pour dépenses de remplacement ?

Quelle que soit la méthode de première application, ces provisions doivent être reprises par capitaux propres.

14) Quel sera le sort fiscal du gain ou de la perte comptable résultant de la première application des nouvelles règles ?

Fiscalement, le montant de la majoration ou de la minoration d'impôt du bénéfice imposable constatée au titre du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005 résultant de la première application de la méthode par composants¹⁰ devra normalement être réparti par parts égales sur cinq exercices.

Cela nécessitera une correction extracomptable sur le tableau 2058A de la liasse fiscale.

Il convient de comptabiliser une provision pour impôt en cas de gain, dès lors que le paiement de l'impôt futur est probable.

Toutefois, les entreprises pourront renoncer à cet étalement si le montant de cette variation n'excède pas 150 000 euros.

¹⁰ Reprise des provisions pour dépenses de remplacement, prise en compte des composants et recalcul des amortissements

Annexes

Questions 1-2

■ Immobilisation non décomposable

Soit un véhicule de livraison d'une durée de vie de 8 ans et d'une durée d'utilité de 6 ans dans l'entreprise. Sa valeur brute est égale à 8 000, son prix de revente à 800. Il n'y a pas de coûts de sortie.

Nous pratiquons un amortissement linéaire.

Détermination des amortissements selon les anciennes règles :

Année	Dotations aux amortissements	Résultat de cession	Impact sur le résultat
N+1	1 000		- 1 000
N+2	1 000		- 1 000
N+3	1 000		- 1 000
N+4	1 000		- 1 000
N+5	1 000		- 1 000
N+6	1 000	800 - 2 000 = - 1 200	- 2 200
TOTAL			-7 200

Détermination des amortissements selon les nouvelles règles :

Année	Dotations aux amortissements	Résultat de cession	Impact sur le résultat
N+1	1 200		- 1 200
N+2	1 200		- 1 200
N+3	1 200		- 1 200
N+4	1 200		- 1 200
N+5	1 200		- 1 200
N+6	1 200	800 - 800 = 0	- 1 200
TOTAL			-7 200

Base amortissable = valeur brute - valeur résiduelle
= 8 000 - 800 = 7 200

Dotations aux amortissements = 7 200 x 1/6 = 1 200

■ Immobilisation décomposable

Soit un camion d'une durée d'utilité de 6 ans. Le moteur a une durée d'utilité de 3 ans. Après 3 ans, le moteur est remplacé pour un coût de 1 050.

La valeur brute globale de l'immobilisation est de 6 000.

L'entreprise pratique un amortissement linéaire.

Ancienne méthode

Par hypothèse, on considère que l'entreprise n'anticipait pas ce remplacement sous forme de provision et le passait en charge.

Trois premiers exercices	Camion	Anc. moteur	Nouv. moteur	Impact sur le résultat
Base amortissable	6 000			
Durée d'amortissement	6	0		
Dotations annuelles	1 000			
Charge d'entretien la 3 ^{ème} année			- 1 050	- 4 050 ¹

¹ Somme des amortissements cumulés et de la charge d'entretien

Trois exercices suivants	Camion	Anc. moteur	Nouv. moteur	Impact sur le résultat
Base amortissable	6 000			
Durée d'amortissement	6			
Dotations annuelles	1 000		0	- 3 000 ²

² Amortissements cumulés

Nouvelle méthode

Après analyse, l'entreprise décompose la valeur brute de l'immobilisation, lors de son acquisition, comme suit :

- 5100 pour le véhicule

- 900 pour le moteur

Trois premiers exercices	Camion	Anc. moteur	Nouv. moteur	Total	Impact sur le résultat
Base amortissable	5 100	900		6 000	
Durée d'amortissement	6	3			
Dotations annuelles	850	300		1 150	- 3 450 ³
Charge d'entretien la 3 ^{ème} année					

³ Amortissements cumulés

Trois exercices suivants	Camion	Anc. moteur	Nouv. moteur	Total	Impact sur le résultat
Base amortissable	5 100	1 050		6 150	
Durée d'amortissement	6	3			
Dotations annuelles	850	350		1 200	- 3 600 ³

³ Amortissements cumulés

Question 3

Soit une machine de production, acquise le 01/01/N, d'une durée d'utilité de 10 ans. La valeur brute de l'immobilisation est égale à 100.

D'après l'analyse de l'entreprise, il n'y a pas de composant. Or, au cours de la vie de l'immobilisation, le moteur casse.

Nous pratiquons un amortissement linéaire.

■ Amortissement sur la durée résiduelle, voir tableau 1 :

Dans ce premier cas, le moteur casse au bout de 7 ans. Le coût du nouveau moteur est de 42.

Nous devons préalablement trouver le coût historique de l'élément remplacé qui est estimé par rapport au prix actuel de l'élément corrigé de l'inflation. Le taux moyen annuel d'inflation est égal à 2 %.

Année N :

$$\begin{aligned} \text{prix de l'élément remplacé} &= 42 / (1.02)^7 \\ &= 37 \end{aligned}$$

Nous amortissons le composant découvert sur la durée résiduelle de l'immobilisation car ce remplacement ne va pas contribuer à accroître la durée d'utilité de la machine de production.

■ Accroissement de la durée d'utilité de la machine, voir tableau 2 :

Dans ce deuxième cas, le moteur casse au bout de 7 ans. Mais le remplacement du moteur permet d'augmenter la durée d'utilité de la machine.

Nous corrigeons donc le plan d'amortissement de l'immobilisation (sa durée d'utilité est désormais égale à 14 ans) et nous amortissons le composant sur sa durée d'utilité.

Tableau 1

Années	Immobilisation principale			Nouveau composant		
	Valeur brute	Amortissements	Valeur nette comptable	Valeur brute	Amortissements	Valeur nette comptable
01/01/N	100,00	0,00	100,00			
31/12/N		10,00	90,00			
31/12/N+1		20,00	80,00			
31/12/N+2		30,00	70,00			
31/12/N+3		40,00	60,00			
31/12/N+4		50,00	50,00			
31/12/N+5		60,00	40,00			
31/12/N+6	63,00	$60 + 10 - 7 \times 3,7 = 44,10$	18,90	42,00	0,00	42,00
31/12/N+7		50,40	12,60		14,00	28,00
31/12/N+8		56,70	6,30		28,00	14,00
31/12/N+9		63,00	0,00		42,00	0,00

Tableau 2

Années	Immobilisation principale			Nouveau composant		
	Valeur brute	Amortissements	Valeur nette comptable	Valeur brute	Amortissements	Valeur nette comptable
01/01/N	100,00	0,00	100,00			
31/12/N		10,00	90,00			
31/12/N+1		20,00	80,00			
31/12/N+2		30,00	70,00			
31/12/N+3		40,00	60,00			
31/12/N+4		50,00	50,00			
31/12/N+5		60,00	40,00			
31/12/N+6	63,00	$60 + 10 - 7 \times 3,7 = 44,10$	18,90	42,00	0,00	42,00
31/12/N+7		$44,10 + 18,90 / 7 = 46,80$	16,20		6,00	36,00
31/12/N+8		49,50	13,50		12,00	30,00
31/12/N+9		52,20	10,80		18,00	24,00
31/12/N+10		54,90	8,10		24,00	18,00
31/12/N+11		57,60	5,40		30,00	12,00
31/12/N+12		60,30	2,70		36,00	6,00
31/12/N+13		63,00	0,00		42,00	0,00

Question 11

Nous sommes le 1er Janvier 2005, date de la première application de la méthode des composants. Soit un car d'une valeur brute égale à 100 000, acquis le 01/01/2000 et d'une durée d'utilité de 10 ans. Le moteur est remplacé tous les 6 ans.

Nous pratiquons un amortissement linéaire. Il n'y a pas de variations économiques et techniques.

Première méthode pour la première comptabilisation : reconstitution du coût amorti

■ Utilisation des factures

La société se réfère à la facture d'origine et constate que :

- la valeur brute de la structure est égale à 65 000
- la valeur brute du composant moteur est égale à 35 000

Au 01/01/05	Ancienne immobilisation	Structure	Moteur	Impact sur capitaux propres
Valeur brute	- 100 000	65 000	35 000	0
Amortissements	- 50 000	32 500 ¹	29 166 ²	- 11 666
Valeur Nette Compt.	- 50 000	32 500	5 834	
Amortissement				
annuel à compter de la réallocation		32 500 / 5 = 6 500 *	5 834 / 1 = 5 834 **	

¹ 65 000 x 5/10 = 32 500 ² 35 000 x 5/6 = 29 166

* pendant les 5 années - ** sur 2005

■ Pourcentage de ventilation des catégories de composant (ventilation approchée)

Après analyse de la valeur à neuf d'un car et d'un moteur, aujourd'hui, l'entreprise estime la valeur du composant et la valeur de la structure respectivement à 40% et à 60% de la valeur de l'immobilisation.

Au 01/01/05	Ancienne immobilisation	Structure	Moteur	Impact sur capitaux propres
Valeur brute	- 100 000	60 000 ³	40 000 ⁴	0
Amortissements	- 50 000	30 000 ⁵	33 333 ⁶	- 13 333
Valeur Nette Compt.	- 50 000	30 000	6 667	
Amortissement				
annuel à compter de la réallocation		30 000 / 5 = 6 000 *	6 667 / 1 = 6 667 **	

³ (3) 100 000 x 60/100 = 60 000 ⁴ 100 000 x 40/100 = 40 000

⁵ 60 000 x 5/10 = 30 000 ⁶ 40 000 x 5/6 = 33 333

* pendant les 5 années - ** sur 2005

Deuxième méthode pour la première comptabilisation : réallocation des Valeurs Nettes Comptables

Nous gardons les mêmes valeurs, nous changeons juste de méthode pour la première application de la comptabilisation par composants. La méthode consiste alors à déterminer le pourcentage de répartition des Valeurs Nettes Comptables, puis à reproduire cette répartition pour les valeurs brutes, ce qui permet de déduire le montant des amortissements. La structure doit encore être amortie sur 5 ans. Le composant doit encore être amorti sur 1 an.

■ Répartition des composants sur le bien en cours de vie

D'après les données disponibles sur le marché des cars d'occasion, nous savons que la répartition de la valeur nette d'un car, ayant été utilisé 5 ans, est approximativement de 80 % pour la structure et de 20 % pour le moteur.

	Ancienne immobilisation	Structure	Moteur	Impact sur capitaux propres
Valeur brute	- 100 000	80 000 ⁷	20 000 ⁸	0
Amortissements	- 50 000	40 000	10 000	0
Valeur Nette Compt.	- 50 000	40 000 ⁷	10 000 ⁸	
Amortissement				
annuel à compter de la réallocation		40 000 / 5 = 8 000 *	10 000 / 1 = 10 000 **	

⁷ 50 000 x 80/100 = 40 000 ⁸ 50 000 x 20/100 = 10 000

⁹ 100 000 x 80/100 = 80 000 ¹⁰ 100 000 x 20/100 = 20 000

* pendant les 5 années - ** sur 2005

■ Utilisation des factures d'origine

Comme il n'est pas toujours aisé de trouver la valeur de l'immobilisation et des composants, en l'état, on peut se référer à la facture d'origine, comme dans la première méthode. On notera que cela oblige à calculer les amortissements sur les années passées, afin d'obtenir les Valeurs Nettes Comptables, alors qu'on ne les comptabilisera pas (pas de rattrapage du passé dans cette méthode).

Afin de déterminer la répartition des Valeurs Nettes Comptables, nous calculons, comme dans la première méthode, les VNC qui auraient été obtenues au 01/01/2005 si le composant avait été comptabilisé dès l'origine, en partant des valeurs brutes.

	Valeur brute	Amortissements	Valeur nette comptable	Répartition de la VNC
Structure	65 000	32 500	32 500	85 % ¹¹
Composant	35 000	29 166	5 834	15 % ¹²
Total	100 000	61 666	38 334	100 %

¹¹ 32 500 / 38 334 = 85 % ¹² 5 834 / 38 334 = 15 %

Ce pourcentage de répartition de la VNC est ensuite appliqué aux valeurs brutes, aux amortissements et aux valeurs nettes :

	Ancienne immobilisation	Structure	Moteur	Impact sur capitaux propres
Valeur brute	- 100 000	85 000 ¹³	15 000 ¹⁴	0
Amortissements	- 50 000	42 500	7 500	0
Valeur Nette Compt.	- 50 000	42 500 ¹⁵	7 500 ¹⁶	

Amortissement annuel à compter de la réallocation = 8 500 * = 7 500 **

¹³ 50 000 x 85/100 = 42 500 ¹⁴ 50 000 x 15/100 = 7 500

¹⁵ 100 000 x 85/100 = 85 000 ¹⁶ 100 000 x 15/100 = 15 000

* pendant les 5 années - ** sur 2005

■ Pourcentage de ventilation des catégories de composant

Afin de déterminer la répartition des Valeurs Nettes Comptables, nous calculons comme dans la première méthode, les VNC qui auraient été obtenues au 01/01/2005 si le composant avait été comptabilisé dès l'origine.

	Valeur brute	Amortissements	Valeur nette comptable	Répartition de la VNC
Structure	60 000	30 000	30 000	82 % ¹⁷
Composant	40 000	33 333	6 667	18 % ¹⁸
Total	100 000	63 333	36 667	100 %

¹⁷ 30 000 / 36 667 = 82 % ¹⁸ 6 667 / 36 667 = 18 %

Ce pourcentage de répartition de la VNC est ensuite appliqué aux valeurs brutes, aux amortissements et aux valeurs nettes :

	Ancienne immobilisation	Structure	Moteur	Impact sur capitaux propres
Valeur brute	- 100 000	82 000 ¹⁹	18 000 ²²	0
Amortissements	- 50 000	41 000	9 000	0
Valeur Nette Compt.	- 50 000	41 000 ²⁰	9 000 ²¹	

Amortissement annuel à compter de la réallocation = 8 200 * = 9 000 **

¹⁹ 50 000 x 82/100 = 41 000 ²⁰ 50 000 x 18/100 = 9 000

²¹ 100 000 x 82/100 = 82 000 ²² 100 000 x 18/100 = 18 000

* pendant les 5 années - ** sur 2005

Question 12

Exemple tiré de l'avis 2003-9 du Comité d'Urgence

Nous sommes le 1^{er} janvier 2005. Nous allons utiliser les factures d'origine, afin de déterminer le coût initial de l'immobilisation. Soit une immobilisation acquise le 01/01/1991, ayant une durée d'amortissement de 20 ans. Le composant est renouvelé tous les 6 ans. Il y a donc eu renouvellement en janvier 1996 et en janvier 2002. La valeur brute de l'immobilisation est égale à 100. L'amortissement pratiqué est égal à 70, la Valeur Nette Comptable est donc égale à 30. D'après les factures, la structure vaut 73. Le prix du composant est égal à 27. Toutefois, celui-ci a évolué : il est égal à 42 fin 2002.

Première méthode pour la première comptabilisation : reconstitution du coût amorti

Voir tableau d'amortissement

	Ancienne méthode	Nouvelle méthode	Ecart à comptabiliser en capitaux propres
Valeur brute	100	115 ¹	15
Amortissements	70	65,1 ²	4,9
Valeur Nette Compt.	30	49,9 ³	

¹ 115 = 73 + 42

² 65,1 = 51,1 + 14 soit (14 x 73/20) + (2 x 42/6)

³ 49,9 = 21,9 + 28

■ Ecritures à passer au 01/01/2005 :

Constatacion des composants :

Classe	Dénomination	Valeur
2	Composant	42
2	Structure	73
2	Immobilisation	100
1	Variation de capitaux propres	15

Correction des amortissements :

Classe	Dénomination	Valeur
28	Amortissement immobilisation	70
28	Amortissement composant	14
28	Amortissement structure	51,1
1	Correction de capitaux propres	4,9

Deuxième méthode pour la première comptabilisation : réallocation des Valeurs Nettes Comptables

Afin de déterminer la répartition des Valeurs Nettes Comptables, nous recalculons les VNC comme dans la première méthode.

	Valeur brute	Amortissements	Valeur nette comptable	Répartition de la VNC
Structure	73	51,1	21,9	44 % ⁴
Composant	42	14	28	56 % ⁵
Total	115	65,1	49,9	100 %

⁴ 21,9 / 49,9 = 44 % ⁵ 28 / 49,9 = 56 %

	Immobilisation globale	Structure	Composant
Valeur brute	100	44	56
Amortissements	70	30,8	39,2
Valeur Nette Compt.	30	13,2	16,8
Amortissement annuel à compter de la réallocation		13,2 / 6 = 2,2	16,8 / 4 = 4,2

■ Ecritures à passer au 01/01/2005 :

Constatacion des composants :

Classe	Dénomination	Valeur
2	Composant	56
2	Structure	44
2	Immobilisation	100

Correction des amortissements :

Classe	Dénomination	Valeur
28	Amortissement immobilisation	70
28	Amortissement composant	39,2
28	Amortissement structure	30,8

Date	Anciennes règles				Nouvelles règles					
	Immobilisation globale				Structure			Composant		
	Valeur brute	Amortissements	Valeur nette comptable	Charge d'entretien	Valeur brute	Amortissements	Valeur nette comptable	Valeur brute	Amortissements	Valeur nette comptable
31/12/1991	100	5	95		73	3.65	69.35	27	4.5	22.5
31/12/1992		10	90			7.3	65.7		9	18
31/12/1993		15	85			10.95	62.05		13.5	13.5
31/12/1994		20	80			14.6	58.4		18	9
31/12/1995		25	75			18.25	54.75		22.5	4.5
31/12/1996		30	70	- 27		21.9	51.1	27	27	0
31/12/1997		35	65			25.55	47.45		4.5	22.5
31/12/1998		40	60			29.2	43.8		9	18
31/12/1999		45	55			32.85	40.15		13.5	13.5
31/12/2000		50	50			36.5	36.5		18	9
31/12/2001		55	45			40.15	32.85		22.5	4.5
31/12/2002	100	60	40	- 42	73	43.8	29.2	42	27	15
31/12/2003		65	35			47.45	25.55		7	35
31/12/2004		70	30			51.1	21.9		14	28
Total constaté en charge au 01/01/05	139	= 70	+	27 + 42	119,1	= 51,1	+	27 + 27	+ 14	

Incidence sur les capitaux propres au 01/01/05 : 139 - 119,1 = 19,9