

Thème : Analyse et mise en œuvre des dispositions nouvelles sur les amortissements et dépréciations (Règlement CRC 2002-10)

La société MIKEPAS, spécialisée dans la diffusion de produits de parfumerie, a décidé d'appliquer par anticipation le règlement CRC 2002-10 du 02/12/2002 sur les amortissements et les dépréciations.

La société clôture ses comptes chaque 31 décembre.

1. Travail à faire

A partir des différents cas qui vous sont proposés et de la documentation fournie (extrait du PCG) :

1 - Traitez les problèmes posés en justifiant vos propositions par une référence précise au texte du PCG. Vous répondrez aux questions posées pour chaque cas.

2 – Pour chaque cas, vous mettrez en évidence les différences entre l'application des règles actuelles et celles qui correspondent à l'avis CRC 2002-10 correspondantes.

2. Les cas à traiter

Vous êtes en charge de ce dossier au sein de votre cabinet d'expertise comptable et les 7 cas vous sont soumis :

• Cas n° 1

Le 1^{er} juillet N, la société MIKEPAS a fait l'acquisition d'une machine d'occasion pour un prix de 20 000 € HT (valeur résiduelle nulle).

Pour la durée globale d'utilisation prévue, on hésite entre les deux estimations suivantes :

- une durée de 5 années
- une durée estimée à 15 000 heures.

A la clôture de N, en conformité avec les prévisions faites à l'origine, la machine a été utilisée pendant 1 800 heures.

Questions
a) <i>Quelles sont les modalités à retenir pour déterminer le montant de l'amortissement pour l'exercice N ?</i>
b) <i>Calculez la dotation pour l'exercice N.</i>
c) <i>Comptabilisez la dotation au 31/12/N</i>

Article du PCG à consulter : 322-1 alinéa 2

• Cas n° 2

Le 1^{er} juillet N, la société MIKEPAS a fait l'acquisition d'occasion et mis en service un camion de livraison pour un prix de 30 000 € HT.

La durée d'utilisation prévue est de 5 années. On relève dans la documentation fiscale de l'entreprise une durée de vie normale pour ce type de bien fixée à 8 ans. Jusqu'à présent l'entreprise retenait les bases usuelles de la profession, à savoir une durée d'utilisation de 8 ans sans valeur résiduelle.

Le prix de revente estimé à cinq ans de ce camion est de 7 500 € HT.

Questions	Dispositions actuelles	Règlement CRC 2002-10
a) <i>Quelle est la durée d'amortissement à retenir ?</i>		
b) <i>Quel est le montant de la base amortissable ?</i>		
c) <i>Quel est le mode d'amortissement à retenir ?</i>		
d) <i>Présentez le tableau d'amortissement du bien.</i>		
e) <i>Comptabilisez la dotation au 31/12/N</i>		

Le camion est effectivement revendu le 1^{er} juillet N+5 au prix estimé de 7 500 € HT. La cession est soumise à la TVA au taux de 19,60%.

Questions	Dispositions actuelles	Règlement CRC 2002-10
f) <i>Quel est le prix de cession ?</i>		
g) <i>Quelle est la valeur nette comptable du bien au moment de la cession ?</i>		
h) <i>Quel est le résultat comptable de cession ?</i>		
i) <i>Comptabilisez la cession</i>		

Articles du PCG à consulter : 322-1 alinéa 1 et 3 - 322-4 alinéa 5

• Cas n° 3

Le 1^{er} mars N, la société MIKEPAS a fait l'acquisition pour 40 000 € HT d'une machine-outil d'une durée de vie estimée à 10 ans, amortissable dégressivement sur le plan fiscal. Sa valeur résiduelle est considérée comme nulle.

Il a été décidé de calculer l'amortissement en fonction du nombre d'heures d'utilisation. La durée globale d'utilisation est estimée à 20 000 heures. Au cours de l'exercice N, en conformité avec les prévisions faites à l'origine, la machine outil a été utilisée 2 500 heures.

Questions

- Quel est le mode d'amortissement retenu pour l'amortissement économique ?
- Comment doit-on considérer l'amortissement dégressif auquel ouvre droit ce bien ?
- Quels sont les calculs à opérer pour N ?
- Comptabilisez les amortissements au 31/12/N

Articles du PCG à consulter : 322-4 alinéa 5 et 322-2 alinéa 2

• Cas n° 4

Le 1^{er} janvier N-3, la société MIKEPAS a fait l'acquisition d'une installation technique au prix de 120 000 € HT.

Cette installation, d'une durée de vie de 10 ans (valeur résiduelle nulle), était amortissable linéairement en fonction de la production estimée à 8 000 articles par an.

Malheureusement, pour des raisons d'ordre technique, la production estimée doit être ramenée à 4 000 unités par an à compter du 1^{er} janvier N. Compte tenu de cette modification, la valeur actuelle au 1^{er} janvier N a été estimée à 42 000 €.

Questions

- Peut-on dire que le bien fait l'objet d'une dépréciation ?
- Comment cette éventuelle dépréciation doit-elle être déterminée ?
- Présentez les enregistrements comptables nécessaires au 31/12/N.
- Quelles conséquences cette éventuelle dépréciation sur le plan comptable (notamment sur le bilan au 31/12/N) ?

Article du PCG à consulter : 322-5 alinéa 1,2 et 3

• Cas n° 5

Les dirigeants de la société MIKEPAS souhaitent se rendre compte concrètement des modalités nouvelles sur le suivi d'une immobilisation. Vous choisissez de leur présenter l'exemple d'un matériel industriel acquis le 1/1/N pour 25 000 €. Ce bien est amorti sur 5 ans selon le mode linéaire.

Les hypothèses suivantes sont définies :

- Fin N, la valeur actuelle est estimée à 20 000 €.
- Fin N+1, la valeur actuelle est estimée à 12 750 €.
- Fin N+2, la valeur actuelle du bien est estimée à 11 250 €.
- Fin N+3, la valeur actuelle du bien est estimée à 6 000 €.

Le plan d'amortissement d'origine a été établi et l'objet du travail demandé porte sur le suivi de l'immobilisation de N à N+5 dans le tableau suivant :

Suivi comptable de l'immobilisation							
	VNC selon plan d'origine = plafond VNC	Amortissements		Valeur actuelle estimée	Dépréciation		VNC
		Dotations	Cumulés		Dot./Repr.	Cumulée	
N	20 000						
N+1	15 000						
N+2	10 000						
N+3	5 000						
N+4	0						

Questions

- Pour chaque exercice :
 - complétez la ligne correspondante du tableau.
 - justifiez de l'obligation éventuelle de constater une dépréciation.
 - présentez les enregistrements comptables nécessaires au 31/12/N.
 - justifiez la situation comptable à la fin de l'exercice concerné (amortissements, dépréciation, VNC).
- Comptabilisez, au 1^{er} janvier N+5, la mise au rebut de ce matériel.

Articles du PCG à consulter : 322-1 alinéa 4, 7 et 322-4 alinéa 6 et 322-5 alinéa 3

• **Cas n° 6**

Le 1^{er} janvier N, la société MIKEPAS a fait l'acquisition d'une machine-outil dont les caractéristiques sont les suivantes :

- prix d'achat : 80 000 € HT
- durée d'utilisation probable : 10 ans

Cependant, cette machine est équipée d'un appareillage qui doit être changé tous les 5 ans. Sa valeur, incluse dans le prix total de la machine, est égal à 20 000 €.

Questions

- Peut-on justifier que les éléments de cette immobilisation sont dissociables ? Quelles conséquences comptables doit-on en tirer ?*
- Présentez les enregistrements comptables nécessaires le 1/1/N.*
- Présentez les enregistrements comptables nécessaires le 31/12/N.*
- Présentez les enregistrements comptables nécessaires le 1/1/N+5 lors du changement de l'appareillage sachant qu'il a été facturé au prix de 21 000 € HT.*

Article du PCG à consulter : 322-3

• **Cas n° 7**

Le 1^{er} janvier N, la société MIKEPAS a fait l'acquisition d'un matériel industriel d'une valeur HT de 360 000 € dont la durée d'utilisation est de 4 ans (amortissement selon le mode linéaire).

Ce matériel nécessite des entretiens périodiques compte tenu des obligations de sécurité le concernant. Ces travaux de révision doivent être entrepris au moins tous les 2 ans. Ils ont donc été programmés début N+2 et estimés à 40 000 € HT (valeur incluse dans la valeur HT du matériel). Ce montant sera d'ailleurs confirmé début N+2.

L'entreprise ne constitue pas de provisions pour gros entretien ou grandes révisions et applique systématiquement l'approche par composants.

Questions

- Précisez de quelle manière l'entreprise peut ou doit comptabiliser cette opération.*
- Présentez les enregistrements comptables du 1/1/N au 31/12/N+2.*

Article du PCG à consulter : 322-3

3. Le PCG modifié par le règlement CRC 2002-10 du 12/12/2002 (extraits du chapitre 2)

Section 2 : Evaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée

Sous-section 1 : Définitions

Art. 322-1

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

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

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

Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

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

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

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.

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

4. La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

5. La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation, sous réserve des dispositions de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par l'article 332-4 équivalence et de celles de l'article 350-1 relatives à la réévaluation.

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

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

7. La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.

8. La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage sous réserve des dispositions de l'article 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

9. La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée élément par élément.

10. 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.

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

11. La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus."

Sous-section 2 : Règles générales applicables

Art.322-2

1. La plus-value constatée entre la valeur actuelle d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée, sous réserve des dispositions des articles 372-1 à 372-3 relatifs aux variations de valeur des contrats financiers à terme et des options de taux d'intérêt sur les marchés organisés.

2. Par exception, des textes particuliers prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires ou de provisions réglementées ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation.

Art. 322-3

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

- Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

- Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour grosses réparations ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au delà celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation suivantes :

- Il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'actif iront à l'entreprise ;

- Le coût pour l'entreprise des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

La méthode de comptabilisation par composants des grosses réparations ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour grosses réparations ou de grandes révisions.

Sous-section 3 : Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

Art. 322-4

1. A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

2. L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.

3. L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'entité.

4. Lorsque l'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme indéterminable, devient déterminable au regard d'un des critères cités à l'article 322-1.2, l'actif est amorti sur l'utilisation résiduelle.

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

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

6. Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toutefois, toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable ".

Sous-section 4 : Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Art. 322-5

1. L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle.

2. Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

- Externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement ;
- Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions.

3. Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est à dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié.

4. Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure.