**IFRS**

**Les aspects comptables et fiscaux des nouvelles règles applicables à compter des exercices ouverts en 2005**

**Cadre général**

Les travaux de convergence des règles comptables françaises vers les normes IFRS se sont concrétisés par l'entrée en vigueur, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, du volet « Actifs » de la réforme.

Il s'agit des nouvelles règles applicables :

* à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs (CRC règl. n°04-06 du 23 novembre 2004).
* à l'amortissement et à la dépréciation des actifs (CRC règl. n°02-10 du 12 décembre 2002).

Ces nouveaux textes vont entraîner de nombreuses modifications tant sur le plan organisationnel que sur le plan technique.

**Plan du cours**

1. **Quand doit-on comptabiliser un actif ?**
2. **Evaluation des actifs**
3. **Amortissement et dépréciation des actifs**
4. **Comment gérer la transition ?**

**-1 -QUAND DOIT-ON COMPTABILISER UN ACTIF ?**

**1.1. Définition du CRC règl. n°04-06 : Qu'est-ce qu'un actif ?**

"Un actif est un élément identifiable du patrimoine de l'entreprise ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs".

Les 3 principales notions de la définition sont :

* Le contrôle de la ressource
* Les avantages économiques futurs
* Le caractère identifiable de l'actif

**Le contrôle de la ressource ; l'élément clé de la constatation d'un actif**

- Notion prévue parle cadre conceptuel de l'IASC.

- Les critères juridiques, comme la propriété, ne sont plus essentiels pour déterminer le contrôle d'une ressource.

- Les critères économiques sont à prendre en compte.

- Sont ainsi considérés comme des actifs des immeubles construits sur sol d'autrui, des agencements ou installations réalisés dans des immeubles détenus en location.

- La notion de patrimoine retenue dans la définition se réfère à une notion nouvelle, comptable, du patrimoine.

- Mais le crédit-bail est exclu du champ de la définition de l'actif.

**Les avantages économiques futurs**

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'à cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie au bénéfice de l'entité.

Ces flux de trésorerie sont ceux attendus de l'exploitation de l'actif ainsi que ceux qui découleront de la revente de celui-ci. Ainsi, un actif qui n'est plus exploité mais qui a une valeur vénale est à maintenir à l'actif.

Cas des immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement : elles sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entreprise puisse obtenir des avantages économiques futurs de ses autres actifs.

**Caractère identifiable de l'actif**

Notion précisée pour les immobilisations incorporelles.

Deux situations (non cumulatives) permettent de considérer cette condition comme remplie :

* **Caractère séparable** : Immobilisation est séparable des activités de l'entité. L'actif peut être vendu, transféré, loué ou échangé de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif
* **Droit légal ou contractuel** : si l'immobilisation résulte d'un droit légal ou contractuel, le caractère identifiable est rempli même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

exemple : portefeuille clients

**Comparatif de traitement**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Type de dépense** | **Ancien traitement** | **Nouveau traitement** |
| 201 Frais d'établiss. | Charges ou frais d'établissement | Charges (1) ou frais d'établissement |
| Frais augm. capital | Imputation sur primes (1) | Imputation sur primes (1 ) et en charges si insuffisance |
| 203 Frais de R & D | Charges ou immob incorp | Charges ou immob incorp (1) (2) |
| 205 Concessions, brevets, licences et marques | Actif (y compris dépenses générées en interne) | Charges ou immob incorp (1) (2)Dépenses de création en interne de marques : charges |
| 205 Logiciels créés | Actif | Actif |
| 207 Fonds commercial | Fonds créé eninterne = charge | Fonds créé en interne = charge |
| 476 Différences de conversion actif | Actif | Actif |
| 481 Ch. à répartir- Ch. différées ou à étaler | Charges ou ch. à répartir | Charges (sauf si elles répondent à la définition d'une immob) |
| - Frais d'acq. immobnon financières | idem | Coût de l'immob ou charges  |
| - Frais émission emprunt | idem | Charges ou ch. à répartir |
| 487 Ch. constatéesd'avance | Actif | Actif |
| 169 Prime de rembt des obligations | Actif | Actif |

1. Méthode préférentielle
2. Conditions strictes d'activation

**1 .2. Critères de comptabilisation des immobilisations**

Pour comptabiliser une immobilisation à l'actif, 2 conditions s'ajoutent à la définition d'un actif :

* L'entreprise doit bénéficier d'avantages économiques futurs
* Le coût doit pouvoir être évalué avec une fiabilité suffisante

Ces conditions s'appliquent :

* Aux coûts initiaux d'acquisition d'une immobilisation;
* Aux coûts de production d'une immobilisation;
* Aux coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer les éléments (ventilation par composants) ou incorporer des services (dépenses de gros entretien et grandes révisions).

**Bénéficier des avantages économiques futurs**

Notion de probabilité : un jugement doit être apporté sur le degré de certitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs.

La certitude suffisante demande que l'on s'assure que l'entreprise recevra les avantages attachés à cet actif et assumera les risques associés. Ce qui est le cas lors du transfert de propriété.

Ce jugement est fait sur la base des éléments d'information disponibles lors de la comptabilisation initiale.

EXEMPLE :

Peut-on portera l'actif des dépenses de publicité ou de formation ?

Non, car la probabilité de bénéficier des avantages économiques correspondants n'est pas assurée.

**Capacité de chiffrer le coût**

La transaction d'échange attestant l'acquisition de l'actif permet aisément d'identifier son coût.

Dans le cas d'un actif produit par l'entité pour elle-même, une évaluation fiable du coût peut être faite à partir des transactions conclues avec des tiers extérieurs à l'entité pour l'acquisition des matières premières, de la main-d'œuvre et autres éléments utilisés au cours du processus de construction.

Cas des ventes dont le prix est aléatoire :

* Rente viagère : Prix d'achat = stipulation de prix.
* Prix pavé par redevances : si impossibilité de quantifier de manière fiable les critères des redevances futures => les redevances sont comptabilisées en charges et le bien n'est pas porté à l'actif.

Si une évaluation directe n'est pas possible, le coût d'un actif appartenant à un ensemble de biens peut être obtenu par différence entre le coût total d'acquisition et celui des autres éléments (exemple : fonds commercial acquis).

**1.3. Charges différées et charges à étaler**

II n'est plus possible de porter à l'actif pour les étaler certaines charges importantes, non répétitives et susceptibles de bénéficier aux exercices futurs.

En effet certains actifs ne répondent plus à la nouvelle définition des actifs prévue par le CRC 2004-06

Les charges analysées antérieurement comme des charges différées ou des charges à étaler seront à comptabiliser en charges, sauf si elles répondent à la définition d'un actif.

Les charges analysées antérieurement comme des charges différées ou des charges à étaler seront à comptabiliser :

- En immobilisation si elles répondent à la définition d'un actif

- En charges

- Ou directement en minoration du report à nouveau

Nb: seuls les frais d'émission d'emprunts peuvent être maintenus en charges à répartir (PCG, art. 361-3)

Traitement comptable : le traitement retenu doit être le même au sein de l'entreprise entre les anciennes et les nouvelles dépenses.

Exemple: si la société a été décidé de comptabiliser ces nouvelles dépenses en charges, les anciennes charges à répartir doivent être comptabilisées en charges (ou en RAN).

Traitement fiscal :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Régime de déduction | Reclassement | Imputation sur le RAN |
| En immob. | En charges |
| Déduit intégralement l'année de la comptabilisation | Réintégration quote-part DAT sur la 2058 A | Réintégration fiscale charge | Pas deretraitement |
| Déduit au fur et à mesure de leur amortissement | Pas deRetraitement (1) | Pas de retraitement (2) | Déduction extra­comptable |

(1) déduit fiscalement par le biais des dotations aux amortissements

(2) Déduit fiscalement par le biais de la charge

**Cas MATISSE**

La société MATISSE spécialisée dans la fabrication de produits surgelés à axer sa stratégie commerciale sur la pénétration de marché de la grande distribution.

A ce titre, elle a comptabilisé les opérations suivantes dans ses frais généraux de l'exercice N :

* 1/04/N : frais de publicité de 53 357 € engagés pour lancer le « label plus » (label de qualité) sur le produit phare de la marque ;
* 1/07/N : versement de 31 252 € de droit d'entrée à la centrale CARREFOUR pour commercialiser l'ensemble de la marque;
* 1/11/N : paiement de 12 125 € de droits d'enregistrement sur le rachat d'un entrepôt de stockage;
* 1/08/N : frais d'étude et de prospection de 19 056 € pour la création d'une nouvelle usine de production;
* 1/09/N : emprunt de 304 898 € remboursable sur 5 ans, pour financer les opérations de croissance (l'emprunt générera 9 147 € de frais d'émission).

Dans un souci d'optimisation du résultat comptable, il vous est demandé au titre de la clôture de l'exercice N de traiter ces opérations.

**Corrigé Cas MATISSE**

|  |  |
| --- | --- |
|  | Résultat comptable |
| 1. Les frais de publicité ne peuvent être portés à l'actif car la probabilité d'obtenir des avantages économiques correspondants n'est pas assurée. | - |
| 2. Les droits d'entrée doivent être compris en totalité dans les résultats de l'exercice au courts duquel ils sont réputés acquis. (même chose pour franchise) | - |
| 3. Les droits d'enregistrement correspondent à des frais d'acquisition d'immobilisation qui peuvent être rattachés au coût d'acquisition de l'entrepôt.Amortissement = 12 125 x 1/20 x 2/12 | + 12 125€ -101 € |
| 4. Les études pour le choix d'une implantation nouvelle entrent dans le coût d'acquisition ou de production de l'usine.Amortissement à partir de la mise service de la nouvelle usine. | + 19 056 € |
| 5. Les frais d' mission d'emprunts peuvent être portés en charges à répartir.Amortissement sur dur e de l'emprunt = 9 147x1/5x4/12  | + 9 147€ -610€ |

**-2-EVALUATION DESACTIFS**

**2.1. Comment déterminer le coût d'entrée d'une immobilisation ?**

**2.1.1. Coût D'acquisition**

Le coût d'une immobilisation est constitué de

* son prix d'achat;
* de tous les coûts directement attribuables;
* des coûts de démantèlement;
* des coûts d'emprunts (sur option et dans certaines circonstances).

Tous les autres coûts sont comptabilisés en charges.

**A - Prix d'achat**

Prix net des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement.

Inclut les droits de douane et taxes non récupérables.

Pour les immobilisations acquises en monnaie étrangère => taux de conversion :

* soit taux de change à la date d'entrée
* soit taux de la couverture si celle-ci a été mise en place avant l'opération.

Remarque : les escomptes de règlement étaient, jusqu'à présent, inscrits en produits financiers. Ils devront désormais être directement imputés sur le coût d'entrée de l'immobilisation acquise.

**B - Coûts directement attribuables**

Ce sont les coûts directement engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue parla direction.

Exemples de coûts directement attribuables :

* Charges de personnel résultant directement de la construction ou de l'acquisition;
* Coûts de préparation du site;
* Frais de livraison et de manutention initiaux;
* Frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation;
* Coûts liés aux essais de bon fonctionnement;
* Honoraires de professionnels ...

Exemples de coûts qui ne font pas partie des coûts des immobilisations :

* Coûts d'ouverture d'une nouvelle installation;
* Coûts d'introduction d'un nouveau produit;
* Coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des Coûts des structures dédiées;
* Coût de formation du personnel

Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes peuvent, sur option, être comptabilisés en charges.

**C - Coûts de démantèlement**

Ces coûts non encore engagés, représentent la contrepartie de l'obligation de démantèlement, d'enlèvement ou de restauration du site, constatée au passif soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation (régi. 00-06 sur les passifs).

Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode (obligatoirement linéaire).

Traitement fiscal : Actuellement, coûts de démantèlement non compris dans la valeur d'origine d'une immobilisation. Mais une modification du texte est envisagée pour aligner la règle fiscale sur la règle comptable ainsi qu'une modification des dispositions relatives à la taxe professionnelle afin de ne pas augmenter celle-ci.

**D - Coûts d'emprunt**

A l'instar de la norme IAS 23, ravis du CNC autorise 2 traitements :

* comptabilisation en charges
* incorporation au coût de l'actif

Les coûts d'emprunts directement destinés à financer l'acquisition d'un actif éligible peuvent être inclus dans le coût de l'actif, sous certaines conditions (détail au point 2.3.)

Traitement fiscal :

Le traitement fiscal a été aligné sur le traitement comptable. La divergence entre la comptabilité et la fiscalité a été supprimée.

Avant, les charges financières ne sont pas admises du point de vue fiscal comme constitutives du coût d'une immobilisation. Donc, l'option d'activation de ces charges va créer une distorsion entre les règles fiscales et comptables (répercussion sur les amortissements et la plus ou moins-value de cession).

**2.1.2 COUT DE PRODUCTION**

Le coût d'une immobilisation est égal :

* au coût d'acquisition des matières consommées;
* aux coûts directs et indirects pouvant être raisonnablement rattachés à la production de l'actif

Période d'activation des coûts :

* Début : date à laquelle la direction a pris la décision d'acquérir l'immobilisation ou de la produire pour l'utiliser et démontre qu'elle
générera des avantages économiques futurs.
* Fin : lorsque l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Sont donc exclus les coûts supportés lors de l'utilisation effective et du redéploiement de l'actif

**2.1.3 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES GENEREES EN INTERNE**

**A - Maintien de l'option d'activation**

Décret comptable du 29/11/1983 : « les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan à la condition de se rapporter à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale ».

CRC 04-06 :

* l'option (charge ou actif) est maintenue pour les frais de développement;
* les frais de recherche appliquée ne peuvent plus être activés sauf s'ils se confondent avec des coûts de développement

Divergence avec la norme IAS 38 : activation obligatoire des coûts de développement dès lors que certaines conditions sont remplies.

PCG (art. 331-3) :

La comptabilisation des coûts de développement à l'actif est considérée comme la méthode préférentielle mais l'option charge / immobilisation reste valable.

Avant, dispositions relatives aux logiciels créés en interne (activation obligatoire des coûts de développement). Conflit avec le règlement du CRC => modification prochaine du PCG.

**B - Critères de comptabilisation à l'actif**

Distinction nécessaire :

* Phase de recherche
* Phase de développement

Si distinction impossible => intégralité des coûts est comptabilisée en charges.

**Dépenses de recherche :** doivent être comptabilisées en charges.

Ne satisfont pas au critère de probabilité d'obtention d'avantages économiques futurs (car très en amont dans le processus de production et de commercialisation).

EXEMPLES :

* activités visant à obtenir de nouvelles connaissances;
* Recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services.

**Dépenses de développement** :

Méthode préférentielle : comptabilisation des coûts de développement à l'actif

Conditions d'activation :

* faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immob. incorp.;
* intention d'achever l'immob. incorp. et de l'utiliser ou de la vendre;
* capacité à utiliser ou à vendre l'immob. incorp.;
* démontrer la façon dont l'immob. incorp. générera des avantages économiques futurs probables;
* disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immob.
incorp.;
* et capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immob. incorp. Au cours de son développement.

Exclues des coûts activables : dépenses de création en interne de fonds commerciaux, de marques, de titres de journaux,...

**C - Coûts attribuables à la phase du développement**

Principe général : toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue paria direction.

Coûts attribuables :

* les coûts au titre de matériaux et services utilisés ou consommés;
* les salaires et autres coûts de personnels directement engagés;
* les droits d'enregistrement;
* l'amortissement des brevets acquis et licences utilisées.

Coûts non attribuables :

* les coûts de vente, coûts administratifs et autres frais généraux, sauf s'ils sont directement attribués à la préparation de l'actif;
* les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales;
* les dépenses de formation du personnel.

**D - Période d'activation des coûts**

Les frais de développement ne sont activables qu'à partir de la date à laquelle les conditions d'activation précitées sont remplies.

**Cas LOGIQUE**

Une entreprise LOGIQUE termine son exercice le 31/12 de chaque année. Elle vous demande de traiter le dossier relatif aux frais de recherche et de développement, en envisageant les aspects comptables et fiscaux (Porter à l'actif les dépenses qui peuvent l’être et les amortir sur 5 exercices).

On vous communique les informations suivantes :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Projet | Nature | Chances de rentabilité commerciale | Dépenses engagées en |
| N-1 | N |
| FY | Recherche fondamentale |  | 30 000 | 20 000 |
| AG | Recherche appliquée | Très fortes | 40 000 | 50 000 |
| AL(1) | Développement | Aléatoires | 10 000 | 50 000 |
| D0(1) | Développement | Sérieuses | 30 000 | 70 000 |
| DP (2) | Développement | Sérieuses | 20 000 | 40 000 |
| Dl(3) | Développement |  | 45 000 | 40 000 |
| 1. En N-1, les conditions d'inscription à l'actif n'étaient pas remplies. 2. La durée prévisionnelle d'utilisation du procédé est de 4 ans.3. Au 31/12/N, abandon du programme de recherche débuté en N-1 (les dépenses engagées en N-1 ont été enregistrées en immob.). |

TRAVAIL A FAIRE:

1.- Indiquer le régime applicable aux dépenses de recherche et de développement de l'exercice N sur le plan comptable et sur le plan fiscal.

2.- Enregistrer les écritures nécessaires au 31/12/N au titre des opérations de recherche et développement.

**Corrigé du cas LOGIQUE**

1.1. Traitement comptable applicable au dépenses de recherche et développement de l'exercice N :

* Projet FY : recherche fondamentale. Ces dépenses ne peuvent jamais être immobilisées.
* Projet AG : recherche appliquée. Ces dépenses ne peuvent pas être immobilisées même en cas de forte probabilité d'avantages économiques futurs.
* Projet AL : II s'agit de dépenses de développement mais les conditions d'inscription à l'actif ne sont pas remplies. Les dépenses de N relatives à ce projet ne peuvent être immobilisées.
* Projet DO : II s'agit de dépenses de développement. Les conditions permettant l’immobilisation des charges sont remplies à la clôture de l'exercice N, alors qu'elles ne l'étaient pas antérieurement. Seules les dépenses au titre de N peuvent être immobilisées car il n'est pas possible de revenir sur le traitement
comptable appliqué à celles de N-1. (pas de changement de méthode : intangibilité du bilan d’ouverture – changement d’estimation uniquement)
* Projet DP : dépenses de développement pouvant être immobilisées. Elles seront à amortir sur la durée d'utilisation du procédé mis au point, soit 4 ans.
* Projet DI : les dépenses immobilisées au titre de ce projet doivent donc être sorties après avoir été amorties en totalité. (effet sur le CR : 85.000)

1.2. Traitement fiscal applicable au dépenses de recherche et développement de l'exercice N :

Le choix comptable entre la prise en compte de ces dépenses en qualité de charge ou leur inscription à l'actif accompagné de leur amortissement, s'impose sur le plan fiscal.

2. Ecritures au journal au 31/12/N:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 203 | Frais recherche & développement | 110 000 |  |
| 722 | Production immobilisée |  | 110 000 |
|  | Projets DO et DP |  |  |
| 681 | Dotations aux amortissements | 28 000 |  |
| 2803 | Amort des frais de R&D |  | 28 000 |
|  | DO (70K€/5) + DP (20K€/5 + 40K€/4) |  |  |
| 687 | Dotations aux amortissements | 36 000 |  |
| 2803 | Amort des frais de R&D |  | 36 000 |
|  | Echec du projet Dl (45K€- 9K€) |  |  |
| 2803 | Amort des frais de R&D | 45 000 |  |
| 203 | Frais de R & D |  | 45 000 |
|  | Abandon du projet Dl |  |  |

**E- Incidences fiscales des nouvelles règles**

- L’évolution des règles comptables ne soulèvent pas de difficultés particulières sur le traitement fiscal : il suit celui adopté en comptabilité.

- CGI art. 236-1 : les dépenses de fonctionnement exposées pour la recherche scientifique ou technique et les dépenses de conception de logiciels peuvent, au choix de l'entreprise, être :

* soit déduites des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées ;
* soit immobilisées, auquel cas l'amortissement correspondant est pratiqué selon le mode linéaire sur une période maximale de cinq ans.

- Les dépenses afférentes à un même projet doivent suivre un même traitement.

- Les frais de recherche immobilisés ne peuvent, sur le plan fiscal, comprendre les frais financiers qui s'y rattachent.

**F - Informations dans l'annexe**

- De la méthode de comptabilisation des coûts de développement;

- S'ils ne sont pas activés, du montant global des dépenses de recherche et des coûts de développement comptabilisés en charges de l'exercice.

**2.2. COMMENT DETERMINER LE COUT D'ENTREE D'UN STOCK ?**

**2.2.1 COUT D'ACQUISITION**

- Les coûts d'acquisition des stocks comprennent :

* le prix d'achat;
* les droits de douane et autres taxes non récupérables;
* les frais de transport, de manutention, et autres coûtes directement attribuables à
l'acquisition des produits finis, matières 1ères et services.

- Les rabais commerciaux, remises et escomptes de règlement sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

- Les charges de stockage s'ajoutent aux coûts d'acquisition si les conditions spécifiques d'exploitation le justifient

- Les pertes et gaspillages sont exclus des coûts.

**2.2.2 COUT DE PRODUCTION**

- Les coûts de production des stocks comprennent :

* Les coûts directement liés aux unités produites (ex : main d'œuvre directe);
* L’affectation des frais généraux de production, fixes et variables, encourus
pour transformer les matières 1ères en produits finis.

- La méthode d'affectation des frais fixes de production est fondée sur la capacité normale des installations de production.

- Les frais généraux non affectés sont comptabilisés en charges de l'exercice.

- Coûts exclus :

* Montants anormaux de déchets, de main d'oeuvre ou autres coûts de production;
* Coûts de stockage (sauf si nécessaires au processus de production);
* Frais généraux administratifs;
* Frais de commercialisation.

**2.3. LE TRAITEMENT DU COUT DES EMPRUNTS**

**A – L’option d'activation**

- Les coûts d'emprunt peuvent être inclus dans le coût de l'actif sous certaines conditions :

* Etre directement attribuables à l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock;
* Concerner la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive;
* Se rapporter à un actif éligible, c-à-d qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou
vendu (> à la durée de l'exercice et/ou 1 an);
* Être susceptibles de générer de avantages économiques futurs pour l'entité;
* Pouvoir être évalués de manière fiable.

- L'option d'activation des coûts d'emprunt doit être appliquée de façon globale.

**B - Modalités d'incorporation**

- Nature des coûts d'emprunt activables :

* les intérêts sur découverts bancaires et emprunts;
* l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts;
* l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts (frais d'émission);
* les charges financières relatives aux contrats de location-financement dans les comptes conso.

- Lorsque les coûts d'emprunts ne sont pas identifiables (financements généraux) : le montant incorporable au coût de l'actif est déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif (moyenne pondérée du coût des emprunts non affectés).

EXEMPLE : soit une immob. créée par l'entreprise dont les dépenses au titre de l'exercice N s'élèvent à 300 000 €.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Date de la dépense | Montant de la dépense | Frais financiers incorporables (6%) |
| 30 juin | 100 000 | 100 000x6/12x6% = 3 000 |
| 30 novembre | 200 000 | 200 000 x 1/12 x 6% = 1 000 |

**C - Impact fiscal**

Alignement du traitement fiscal sur le traitement comptable => absence de divergence.

Avant :

- Du point de vue fiscal, les charges financières sont toujours immédiatement déductibles.

- Elles sont donc expressément exclues :

* du coût d'une immobilisation;
* du coût de revient des stocks et productions en cours.

- L'option d'activation de ces charges en comptabilité va générer une distorsion entre les règles fiscales et comptables. D'où les corrections extra-comptables suivantes :

* au titre de l'exercice d'inscription de l'immob. ou des stocks au bilan;
* au titre des amortissements des immob.;
* au titre de l'exercice de réalisation des ventes.

- Exception : l'administration admet, pour les entreprises de construction d'immeubles destinés à la vente, la prise en compte des frais intercalaires de financement pour le calcul du prix de revient

**2.4. LES BIENS ECHANGES, APPORTES OU ACQUIS A TITRE GRATUIT**

- L'actif est enregistré à sa valeur vénale.

- Valeur vénale : montant pouvant être obtenu de la vente de l'actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie (notion de juste valeur en référentiel IFRS).

- Echanges : si l'immobilisation acquise ne peut être évaluée à la valeur vénale (transaction d'échange sans substance commerciale**\*** ou valeur vénale ne pouvant être évaluée de façon fiable), son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé en échange.

- Apports : les actifs corporels et incorporels sont évalués dans le traité d'apport à la valeur vénale.

- Acquisition à titre gratuit : la valeur vénale est utilisée pour déterminer le coût d'entrée, en contrepartie de l'enregistrement d'un produit

**\*** La substance commerciale est démontrée lorsque l'échange résultant de la transaction entra ne la modification des flux de trésorerie futurs.

**-3-AMORTISSEMENT ET DEPRECIA TION DES ACTIFS**

**3.1. LA DEPRECIATION DES ACTIFS**

**Le principe de dépréciation des actifs :**

- Code de Commerce art. L123-18 : si la valeur d'un actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à sa valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non.

- Mécanisme de constatation de perte de valeur pour les immobilisations corporelles et incorporelles, qu'elles soient amortissables ou non (régi CRC 02-10) :

* Vérifier s'il existe des indices de perte de valeur (internes ou externes).
* Effectuer des tests de dépréciation : la VNC est comparée à la valeur actuelle.
* Si perte valeur => constatation :

- d'une dépréciation (provision pouvant être
reprise) si l'actif continue d'être utilisé

- d'un amortissement exceptionnel si l'actif
cesse d'être utilisé

Avant, dépréciation et non amortissement exceptionnel.

**Quand et comment constater une dépréciation ?**

A chaque clôture des comptes, vérifier s'il existe des indices de perte de valeur :

* Indices internes : obsolescence ou dégradation physique, changement important dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux
prévisions;
* Indices externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement).

Effectuer des tests de dépréciation : la VNC de l'actif est comparée à sa valeur actuelle, càd la valeur la plus élevée entre :

* La valeur vénale : prix de vente de l'actif conclu à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie;
* La valeur d'usage : valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie (flux nets de trésorerie attendus).

NO MORE : Si perte de valeur significative => dépréciation et non amortissement exceptionnel.

Indice de perte de valeur ?

Oui - Déterminer la valeur vénale :

- Valeur vénale >VNC - Retenir la VNC

- Valeur vénale <VNC - Déterminer la valeur d'usage :

- Valeur d'usage >VNC - Retenir la VNC

- Valeur d'usage <VNC - Déprécier la VNC à hauteur de la plus grande des 2 valeurs

Non - Retenir la VNC

**EXEMPLE**

Soit une immobilisation :

* valeur brute =100
* amortissement = 30
* valeur nette comptable = 70

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Hypothèses | Dépréciation | Valeur portée au bilan |
| Hypothèse 1Valeur vénale : 80 | VV>VNC | Pas dedépréciation | 70 |
| Hypothèse 2Valeur vénale : 60 Valeur d’usage : 65 | VA = 65 | Dépréciation : 5 | 65 (70-5) |
| Hypothèse 3Valeur vénale : 60 Valeur d’usage : 50 | VA=60 | Dépréciation : 10 | 60 (70-10) |
| Hypothèse 4Valeur vénale : 60 Valeur d’usage : 75 | VU>VNCVA = 75 | Pas dedépréciation | 70 |

**Le suivi comptable des dépréciations**

- Caractère non définitif des dépréciations constatées : suivi de l'indice de perte de valeur et de la valeur d'usage pour ajuster la dépréciation par une reprise ou une provision complémentaire.

- Limite à rajustement des dépréciations : la VNC d'un actif augmentée suite à la reprise d'une dépréciation ne doit pas être supérieure à la VNC qui aurait été déterminée si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des années antérieures.

- La constatation ainsi que la reprise d'une dépréciation modifient de manière prospective la base amortissable de l'actif et donc le plan d'amortissement qui en découle. A la clôture, il faut donc :

* Apprécier s'il y a lieu de corriger sa valeur (définir des indicateurs pertinents) ;
* Recalculer le plan d'amortissement à partir d'une base qui n'est plus la valeur brute d'origine figurant au bilan mais celle diminuée des amortissements et de la dépréciation constatée.

**EXEMPLE :**

-Machine acquise début 2005 pour 1000 K€.

-Durée de vie économique prévue : 5 ans en linéaire.

-Fin 2006, suite à l'apparition de nouvelles technologies, un test de dépréciation est réalisé : la valeur actuelle s'élève à 510 K€.

-Fin 2007, l'obsolescence de la machine est moins importante que prévue : la valeur actuelle est de 450 K€.

-Pour 2008 et 2009, il n'existe pas de nouvel indice de perte de valeur.

TRAVAIL A FAIRE :

Expliquer les écritures d'amortissement et de déprécation de l'immobilisation.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| VNC selon plan d’Amort. D’origine = plafond VNC | Amortissement | Valeur vénale estimée | Dépréciation | VNC |
| Dotat° | cumul | **dotat0/** reprise | cumul |
| 2005 | 800 | 200 | 200 |  | **0** | 0 | 800 |
| 2006 | 600 | 200 | 400 | 510 | 90 (provision) | 90 | 510 (new base d’Amort)  |
| 2007 | 400 | 170(1) | 570 | 450 | -60 (2) | 30 | 400 |
| 2008 | 200 | 200 | 770 |  | 0 | 30 | 200 |
| 2009 | 0 | 200 | 970 |  | 0 | 30 | 0 |
| (1)510K€/3= 170 K€ (2) (510-170) - 400 = - 60 K€ (reprise limitée à la «VNC d'origine») |

**Le traitement fiscal :**

- Les règles fiscales actuelles sont très différentes de celles qui seront appliquées en comptabilité.

- Avant à supprimer : Attente des positions que prendra l'administration fiscale sur ces différents sujets…

- La dépréciation comptabilisée est déduite fiscalement ^ la déduction du coût d'entrée est assurée par le cumul de l'amortissement et de la dépréciation.

Par ailleurs, l'amortissement minimal prévu à l'article 39B du CGI ne serait pas opposé aux entreprises par l'administration fiscale

- La dépréciation comptabilisée n'est pas déduite fiscalement => aucun amortissement dérogatoire ne peut être comptabilisé au titre de l'écart constaté => position défavorable aux entreprises

- Position contestée par le CNC.

**3.2. AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS ET PLAN D'AMORTISSEMENT**

**Définition d'un actif amortissable**

- Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entreprise est déterminable.

 L'utilisation se mesure parla consommation des avantages économiques attendus de l'actif en unités de temps ou autres unités d'œuvre si plus approprié (ex : moule industriel).

- L'entreprise doit se référer aux durées d'utilisation qui lui sont propres, et non à des usages professionnels généralement admis.

L'utilisation d'un actif est déterminable car limité dans le temps, du fait :

* de l'usure physique de l'actif par l'usage qu'en fait l'entreprise;
* de l'évolution technique;
* de règles juridiques : durée de protection légale ou contractuelle.

- Utilisation indéterminable : absence de limite prévisible à la durée pendant laquelle une immob. procurera des avantages économiques futurs à l'entreprise => Pas d'amortissement.

**Application de la définition d'un actif amortissable :**

- Les nouvelles définitions des biens amortissables aboutissent, en pratique, aux mêmes solutions que celles retenues précédemment.

- Les immobilisations corporelles, physiques par essence, ont le plus souvent une utilisation déterminable (exception : les terrains).

- 2 types d'immobilisations incorporelles en fonction de la durée de consommation des avantages économiques futurs :

* Déterminable => Plan d'amortissement (exemple : brevets ou licences bénéficiant d'une protection juridique limitée dans le temps) ;
* Non déterminable => Pas d'amortissement (exemple : marques entretenues).

- Des immobilisations non amortissables peuvent devenir amortissables (exemple : décision de supprimer une marque à une échéance donnée).

**La base amortissable :**

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

* Valeur brute = valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur réévaluée.
* Valeur résiduelle = montant, net des coûts de sortie attendus, que l'entreprise obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son
utilisation.

- Prise en compte de la valeur résiduelle sous 2 conditions :

* Valeur significative : lorsque la durée prévue d'utilisation de l'actif par l'entreprise est plus courte que la durée de vie économique du bien.
* Valeur mesurable de manière fiable dès l'origine (contrat de vente ferme, option de vente, catalogue de prix d'occasion ...).

- La prise en compte de la valeur résiduelle dans la base amortissable déconnecte l'amortissement comptable des règles fiscales. Il y aura lieu de constater un amortissement dérogatoire.

**La durée d'utilisation de l'actif :**

Comptablement :

- Pour déterminer la durée (et le mode d'amortissement), l'entreprise doit se référer aux caractéristiques qui lui sont propres, et non à des usages ou des pratiques généralement admis pour certaines catégories de biens.

Il peut également être retenu des unités d'œuvres exemple: kms, nombre d'heures, nbre pièces...

Pour les PME une simplification a été prévue, la durée d'usage peut être maintenue au lieu de la durée d'utilisation.

PME : Ne dépassent pas 2/3 critères

Total bilan = 3 650 K€

CA=7 300 K€

Effectif (ETP) = 50 salariés

- Pas de changement

- Pas de retraitement fiscal

Fiscalement :

- Les amortissements sont limités à ceux généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation;

II existe cependant une tolérance de 20% en dessous.

- Amortissement dérogatoire possible mais non obligatoire pour compléter un amortissement comptable calculé sur une durée d'utilisation plus longue que la durée retenue fiscalement.

- II est également autorisé si l'insuffisance de dotation comptable résulte de la prise en compte de la valeur résiduelle.

- Hypothèse 1 : respect de la tolérance - 20% durée fiscale => Pas de retraitement fiscal.

- Hypothèse 2 : dépassement de la tolérance - 20% durée fiscale => Réintégration extra-comptable de la fraction de dépassement.

* A enlever : Si amortissement comptable est supérieur à amortissement fiscal => réintégration extra­ comptable du supplément.

**Modifications du plan d'amortissement :**

Deux situations différentes sont à l'origine de la révision prospective du plan d'amortissement :

* Modification significative de l'utilisation prévue càd la modification de la durée ou du rythme de consommation des avantages économiques attendus liée :

- aux conditions d'exploitation du bien;

- aux changements techniques;

- aux évolutions du marché.

* Modification de la base amortissable :

- Dépenses ultérieures améliorant l'état ou le niveau de performance de l'actif.

- Renouvellement d'un composant dont le coût est supérieur à sa valeur d'origine.

- Réappréciation de la valeur d'usage du bien à la clôture

**EXEMPLE :**

- Machine acquise début 2005 pour 100 K€.

- Durée d'utilisation prévue : 5 ans en linéaire.

- Après 2 ans d'utilisation, les capacités de production sont augmentées et l'utilisation de la machine est plus importante que prévue : décision d'amortir le bien sur les 2 années qui suivent.

- Présenter le tableau d'amortissement :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Année | Plan d'amortissement prévu | Plan d'amortissement révisé |
| Annuités | Cumul | Annuités | Cumul |
| 2005 | 20 | 20 |  | 20 |
| 2006 | 20 | 40 |  | 40 |
| 2007 | 20 | 60 | 30 | 70 |
| 2008 | 20 | 80 | 30 | 100 |
| 2009 | 20 | 100 |  |  |

**3.3. LA VENTILATION PAR COMPOSANT**

**Quand ventiler une immobilisation par composants ?**

- Nouvel article 322-3 du PCG : un composant est un élément d'une immobilisation :

* ayant une utilisation différente, ou procurant des avantages économiques selon un rythme différent, de celui de l'immobilisation dans son ensemble;
* devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers

- Exemples de durées d'utilisation différentes :

* un immeuble et sa toiture ou ses ascenseurs;
* un avion et ses moteurs ou ses sièges;
* un four et son revêtement intérieur.

- Nécessite l'utilisation soit d'un taux, soit d'un mode d'amortissement propres.

- Le composant identifié doit être significatif et doit conserver ce caractère jusqu'à son remplacement.

- En pratique, plus là durée d'utilisation d'une immobilisation est longue, plus il sera nécessaire de faire apparaître des composants.

**Quels critères retenir ?**

Comptables :

- Absence de définition de critère comptable <=> il y a donc Heu de s'appuyer sur une analyse technique (interne ou externe) des biens.

- Cependant, si le bien a une durée de vie inférieure à 12 mois, il doit être comptabilisé en charge.

Critères fiscaux :

- Durée d'utilisation plus courte que la structure:

Si la durée d'amortissement du composant est inférieure à 80% de la durée d'amortissement de la structure => comptabilisation d'un composant.

- Caractère significatif:

Un composant doit être constaté si : Le composant représente 15% du coût de revient pour les biens et 1% pour les immeubles (valeur minimale de 500€ à respecter).

Nb: faire attention si le nombre d'unités concernées est important (ex: flotte).

**Distinction dépenses de remplacement et dépenses de gros entretien :**

- Eléments destinés à être remplacés : éléments principaux d'une immobilisation corporelle devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers pendant la durée d'utilisation prévue pour l'immobilisation.

=> la ventilation par composants de la valeur d'origine de l'immobilisation est obligatoire pour les exercices ouverts à compter de 2005.

 - Dépenses de gros entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels : le PCG prévoit un traitement identique aux dépenses de remplacement, avec toutefois la possibilité d'opter pour la provision pour gros entretien.

**Comptabilisation des composants**

- Ventilation de la valeur de l’immobilisation lors de son entrée dans l'entreprise.

- Comptabilisation des composants dans des subdivisions spécifiques du compte d'immob. concerné de manière à conserver une unité d'origine.

- Un plan d'amortissement séparé doit être établi pour chaque composant.

- Les coûts de renouvellement du composant sont enregistrés à l'actif et amortis en fonction de son utilisation. La valeur brute globale de l’immobilisation peut s'en trouver modifiée.

- La VNC du composant remplacé est comptabilisée en charges.

- Les dépenses de remplacement d'un composant non identifié à l'origine sont obligatoirement comptabilisées en résultat.

**3.4. LES DEPENSES DE GROS ENTRETIEN ET GRANDES REVISIONS**

**3.4.1. DEFINITION**

- Les dépenses de gros entretien doivent :

♦ faire l'objet de programmes pluriannuels de gros entretiens ou de grandes révisions;

♦ avoir 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 de celle prévue initialement.

- Exemples :

- Révisions d'avions pour motif de sécurité

- Carénage de la coque des navires ...

- L'entreprise doit les comptabiliser :

* soit en constituant des provisions pour gros
entretien ou grandes révisions;
* soit par la méthode des composants.

- A distinguer des dépenses de remplacement d'une partie substantielle d'une immobilisation qui doivent être immobilisées (composants).

**- référentiel français :**

 **\* provision pour grosse réparation : 1ère catégorie – disparaissent ;**

 **\* provision pour gros entretien : 2ème catégorie – subsistent.**

**- référentiel IFRS : Absence des deux.**

**3.4.2. Provision pour gros entretien ou grandes révisions**

- La provision est évaluée sur la base du coût estimé de la future grosse réparation.

- Le coût prévisible des dépenses est réparti sur la durée séparant 2 révisions.

- Lors de la réalisation des travaux, ceux-ci sont comptabilisés en charges et la provision est reprise.

- Traitement fiscal : Ces provisions sont déductibles à condition de correspondre à une charge nettement précisée : les travaux doivent faire l'objet d'une programmation détaillée assortie d'une estimation précise de leur coût. Dans le cas contraire, ces dépenses doivent constituer une charge de l'exercice au cours duquel elles sont exposées.

**3.4.3. Application de la méthode des composants**

- Evaluation du coût du composant : coût de l'inspection ou de la grande réparation calculé à la date d'entrée de l'immobilisation et non à celle où les dépenses sont réalisées.

- Lors de l'acquisition de l'immobilisation, le composant « gros entretien » est isolé et amorti sur sa durée de vie propre.

- Lors de la réalisation des dépenses de grosses réparations, leur coût est enregistré à l'actif comme composant séparé de l'immobilisation.

- La VNC du composant remplacé doit être comptabilisée en charges.

- Traitement fiscal : l'amortissement sera probablement refusé car le composant « entretien » risquerait de ne pas être reconnu par l'administration fiscale. Il est donc plus intéressant d'opter pour la provision.

**3.5. Modalités de remplacement d'un composant**

- Détermination de la VNC :

- Dépenses de remplacement :

\*Identifié à l'origine : 2. Immobilisations

\*Non identifié à l'origine : 2. Immobilisations

- Sortie de l'ancien composant :

\*Identifié à l'origine : 675

28 Amort. composant

/2. Immobilisations

\*Non identifié à l'origine : Reconstitution de la valeur du composant

Reconstitution de la valeur du composant :

1. Valeur brute :

- Comment ? :

\*Comptable : . Prix d'origine

. Estimation à partir d'un % (expertise technique)

. Prix du nouveau composant actualisé

\*Fiscal : Règles Comptables / tolérance PME Coût nouveau composant

2. Reconstitution des amortissements sur la durée probable d'utilisation qu'aurait eu le composant

3. Sortie et constatation de la VNC

675

28 Amortissement composant

/ 2. Immobilisations X

4. Plan d'amortissement prospectif de la structure :

VNC de l'ensemble - VNC du composant sorti = VNC structure / durée restant de la structure

- Durée d'amortissement du nouveau composant :

Principe : sauf modification des conditions d'utilisation du nouveau composant doit être supposée la même que l'ancien composant.

- 1er cas : Durée d'utilisation du composant est inférieure à la durée résiduelle de la structure

- 2eme cas: Durée d'utilisation du composant est supérieure à la durée résiduelle de la structure

\*1ère hypothèse : composant non interchangeable = le composant ne restera pas après la sortie de la structure (ex: le moteur)

\*2ème hypothèse : Composant interchangeable = le composant pourra rester après la sortie de la structure (rare dans la pratique)

- Incidence sur les subventions d'équipement

Règle : imputation sur la durée moyenne pondérée d'amortissement = Valeur brute x Durée d'amortissement fiscal

La sortie d'un composant n'entraînera pas l'imposition anticipée de la fraction de la subvention attachée au composant rattaché

**-4-COMMENT GERER LA TRANSITION ?**

**Rappel :**

- New règlement : changement de méthode => impact sur les Kaux P : RAN / Réserves conso.

- Changement de méthode : info en annexe / info rapport de gestion / paragraphe "observation" du rapport général CAC.

- Zone de risque : justification de l’activation / info sur la durée d’utilisation / contrôle de bouclage et donnée informatique.

**4.1. PREMIERE APPLICATION DE LA METHODE DES COMPOSANTS**

- La méthode par composants prend la nature de changement de méthode comptable et doit être appliquée de manière rétrospective.

- Le CNC a admis 2 méthodes de reconstitution des composants :

* La méthode de reconstitution du coût historique (rétrospective);
* La méthode réallocation des Valeurs Nettes Comptables (prospective).

**A La méthode de reconstitution du coût historique**

- Cette méthode consiste à reconstituer quelque soit la VNC de l’actif :

* Le coût réel historique des composants : les montants de différents composants (obtenus à partir des factures d'origine ou afférentes
au dernier remplacement) sont portés à l'actif;
* Les amortissements qui auraient dû être appliqués : « recalcul » des amortissements en se basant sur ces valeurs et les nouvelles durées d'utilisation.

- Les amortissements rétrospectifs pourront directement être comptabilisés par les capitaux propres (RAN).

- Traitement fiscal : la majoration ou minoration du bénéfice imposable du 1er exercice ouvert à compter du 01/01/05 est répartie par parts égales, sur cet exercice et les 4 suivants (Si la minoration ou majoration n'excède pas 150 000 euros, possibilité de ne pas étaler). Par contre les amortissements comptabilisés au titre de 2005 sont des charges immédiatement déductibles.

**B. La méthode de réallocation des valeurs nettes 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 constituées les nouvelles bases amortissables.

- Cette méthode n'a pas d'impact sur les capitaux propres.

- Eventuelle reprise de la PGR comptabilisée.

- Traitement fiscal : idem reconstitution des coûts historiques.

**EXEMPLE :**

- Acquisition d'un bâtiment industriel le 01/01/85 pour 1000 000 € et amortissable sur 40 ans.

- L'entreprise considère que la toiture doit être remplacée tous les 12 ans. Son coût est estimé à 120 000 €.

- Fin 1996, elle fait remplacer cette toiture pour un montant de 144 000 €. Cette dépense a été comptabilisée en charge.

- Le prochain remplacement est prévu en 2008 et l'entreprise décide de constater une PGR, au 31/12/04, de 104 000 € (coût estimé de remplacement en 2008 de 156 000 €, soit une provision de 8x13 000 € au 31/12/04).

- La toiture doit être considérée comme un composant car sa durée d'utilisation est différente de celle de la structure de l'immeuble.

**Correction :**

Méthode de reconstitution du coût historique :

* Activation (passer à l’actif des charges) du dernier coût de remplacement : 144 000 €;
* reconstitution des amortissements comme s'ils avaient été pratiqués dès l'origine;
* constatation de la perte sur le composant d'origine, qui n'existe plus.

Méthode de réallocation des valeurs nettes comptables :

* répartition de la valeur nette comptable de l'immobilisation entre les différents composants;
* détermination d'un nouveau plan d'amortissement sur la valeur de ces composants.

Conséquences comptables au 01/01/05 :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Reconstitution coût historique | Réallocation VNC |
| Reprise de la PGR | +104000 | +104000 |
| Activation coûts de remplacement | +144000 |  |
| Reconstitution amort. | -96000 (1) |  |
| Sortie VNC du 1er composant | -60000(2) |  |
| **Total** | **+92000** | **+104000** |

1. 144 000 x 8/12 (8 années séparent 1996 de 2004)
2. 120 000 x 20/40 (20 années séparent 1985 de 2004)

Conséquences fiscales au 01/01/05 :

Quelle que soit la méthode choisie, le gain ne sera pas fiscalisé immédiatement mais sera étalé sur 5 ans :

♦ soit 18 400 € en 2005 et les 4 années suivantes pour la 1ère méthode;

♦ soit 20 800 € en 2005 et les 4 années suivantes pour la 2ème méthode.

Toutefois, l'impact fiscal étant inférieur à 150 K€, l'entreprise pourra renoncer à cet étalement.

Nouveau plan d'amortissement :

♦ Toiture : dotation annuelle de 12 000 € sur les 4 années restantes (2005 à 2008).

=> (144 000 - 96 000)/4 = 12 000 €

♦ Structure : dotation annuelle de 22 000 € sur les 20 années restantes (2005 à 2024).

=> (1 000 000 x 20/40 - 60 000)/20 = 22 000 €.

Ces dotations aux amortissements sont normalement déductibles.

CAS **LAMAUR :**

La société LAMAUR a acquis un bâtiment industriel le 01/01/85 pour 1.000.000 € et l'a amorti sur la base de 40 ans.

L'entreprise considère que :

- La toiture doit être remplacée tous les 12 ans. Son coût est estimé à 120.000€ ;

- Les sols doivent être refaits tous les 15 ans. Son coût est estimé à 35 000€.

Fin 1996, elle a fait remplacer cette toiture pour un montant de 144 000 €.

Fin 1999, les sols ont été revus complètement pour un montant de 40 000€.

Ces dépenses ont été comptabilisées en charge.

Le prochain remplacement de la toiture est prévu en 2008. Pour les sols, le prochain remplacement est prévu en 2014.

L'entreprise décide de constater une PGR, au 31/12/04 :

* de 104 000 € pour la toiture (coût estimé de remplacement en 2008 de 156 000 €, soit une provision de 8 x 13 000 € au 31/12/04).
* de 16 500 € pour les sols (coût estimé de remplacement en 2014 de 50 000 €, soit une provision de 5 x 3 300 € au 31/12/04).

La toiture et les sols doivent être considérés comme des composants car leur durée d'utilisation est différente de celle de la structure de l'immeuble.

**TRAVAIL A FAIRE** :

**1.** Evaluer les conséquences comptables au 01/01/05 :

* selon la méthode de reconstitution du coût historique
* selon la méthode de réallocation des valeurs nettes comptables
1. Evaluer les conséquences fiscales au 01/01/05 :
2. Déterminer le nouveau plan d'amortissement :

Corrigé :

**1. Impacts comptables au 01/01/05**

Méthode de reconstitution du coût historique :

* activation du dernier coût de remplacement :

 - 144 000 € pour la toiture;

- 40 0006 pour les sols.

* reconstitution des amortissements comme s'ils avaient été pratiqués dès
**l'origine;**
* constatation de la perte sur ie composant d'origine, qui n'existe plus.

Méthode de réallocation des valeurs nettes comptables :

* répartition de la valeur nette comptable de l'immobilisation entre les différents composants;
* détermination d'un nouveau plan d'amortissement sur la valeur de ces composants.

Conséquences comptables au 01/01/05 : Pour la toiture :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Reconstitution coût historique | RéallocationVNC |
| **Pour** la **toiture** : |  |  |
| Reprise de la PGR | + 104 000 | + 104 000 |
| Activation coûts de remplacement | + 144 000 |  |
| Reconstitution de l'amortissement | -96 000(1) |  |
| Sortie VNC du 1er composant | - 60 000 (2) |  |
| Sous-total toiture | + 92 000 | + 104 000 |
| **Pour les sols** : |  |  |
| Reprise de la PGR | + 16 500 | + 16 500 |
| Activation coûts de remplacement | + 40 000 |  |
| Reconstitution de l'amortissement | -13 300(3) |  |
| Sortie VNC du 1er composant | - 17 500(4) |  |
| Sous-total toiture | + 25 700 | + 16 500 |
|  |  |  |
| TOTAL | 117 **700** | **120** 500 |

1. 144000 x 8 /12 (8 années soit 1996 à 2004)
2. 120000 x 20 / 40 (20 années soit 1985 à 2004)
3. 40000 x 5 / 15 ( 2000 à 2004) arrondi 13 300

(4)35000x20/40

**2. Conséquences fiscales au 01/01/05**

Quelle que soit la méthode choisie, le gain ne sera pas fiscalisé immédiatement mais sera étalé sur 5 ans :

* soit 23 540 € en 2005 et les 4 années suivantes pour la 1ère méthode;
* soit 24 100 € en 2005 et les 4 années suivantes pour la 2ème méthode.

Toutefois, l'impact fiscal étant inférieur à 150 K€, l'entreprise pourra renoncer à cet étalement.

**3. Nouveau plan d'amortissement**

- Toiture : dotation annuelle de 12 000 € sur les 4 années restantes (2005 à 2008) => **(144** 000 - 96 000)/4 = 12 000 €

- Sols : dotation annuelle de 2670 € sur les 10 années restantes (2005 à 2014).
=> (40 000- 13 300)/10 = 2 670€

- Structure : dotation annuelle de 21 125 € sur les 20 années restantes (2005 à
2024). => (1000000x20/40-60 000-17 500)/20 = 21 125 €.

Ces dotations aux amortissements sont normalement déductibles.

**4.2 SUPPRESSION DES CHARGES A REPARTIR**

- Les dépenses comptabilisées en « charges différées » ou « charges à étaler » au 01/01/05 pourront être traitées de 2 façons :

* Comptabilisation en capitaux propres du montant restant à étaler.
* Transfert en compte d'immobilisation si elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation des actifs.

- S'il s'agit de dépenses immobilisables, l'entreprise choisira entre :

* Reconstituer le montant des dépenses totales, diminué des amortissements qui auraient dû être comptabilisés;
* Ne pas modifier l'actif net : seul le montant des dépenses figurant au bilan d'ouverture devra être reclassé et amorti sur la durée résiduelle.

Traitement fiscal : l'administration fiscale ne reconnaissait pas l'étalement les dépenses auparavant comptabilisées en charges différées ou à étaler. Pour éviter la double imposition, il est prévu que :

* L'amortissement ou la provision qui seront dotées ultérieurement ne pourront être déduits;
* Lors de la cession de cette immobilisation, la plus ou moins-value de cession devra être diminuée de la fraction de la dépense non
encore amortie.

EXEMPLE :

Une entreprise a comptabilisé en charges différées des dépenses de mise en place d'une ligne de production de véhicules en 07/2003 pour 250 000 € qu'elle amortit sur 5 ans.

La ligne de production est elle-même amortie en linéaire sur 10 ans.

Quel est l'impact des nouveaux principes comptables ?

**Correction :**

La somme de 175 000 € (250 000 - 250 000 x 1,5/5) figure au compte de charges différées au 1/01/05.

Ces dépenses répondent aux conditions de définition et de comptabilisation des actifs car engagées directement pour mettre la ligne de production en état de fonctionner. Elles devront donc être immobilisées au 1/01/05.

Méthode de reconstitution du coût historique :

* Les capitaux propres seront augmentés de 37 500 € (250 000 x 1,5/10) qui seront fiscalement réintégrés au résultat fiscal;
* L'amortissement comptable pratiqué ultérieurement soit 25 000 € par an (250 000/10) sera réintégré à hauteur de 20 588 € (25 000 - 37 500/8,5).

Méthode de reclassement des VNC :

* la somme de 175 000 € sera reclassée en immobilisation au 1/1/05 et amortie sur la durée résiduelle (8 ans 1/2);
* en 2005, l'amortissement comptable de la ligne de production sera fiscalement réintégré à hauteur de 20 588 € (25 000-37 500/8,5).