



HAL
open science

AMORTISSEMENT POUR DEPRECIATION PROBLEMATIQUE / DEPRECIATION ACCOUNTING PROBLEMATICS

Georges Haddou

► **To cite this version:**

Georges Haddou. AMORTISSEMENT POUR DEPRECIATION PROBLEMATIQUE / DEPRECIATION ACCOUNTING PROBLEMATICS. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. hal-00818560

HAL Id: hal-00818560

<https://hal.science/hal-00818560v1>

Submitted on 22 Sep 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

**AMORTISSEMENT POUR
DEPRECIATION
PROBLEMATIQUE**

**DEPRECIATION ACCOUNTING
PROBLEMATICS**

Georges HADDOU

AMORTISSEMENT - LOIS - USAGES

DEPRECIATION ALLOWANCE - LAWS - USES

Quels sont les domaines respectifs des lois et des usages pour la prise en considération des amortissements pour dépréciation dans les comptes annuels ? La loi fiscale impose un amortissement minimal ; cette règle n'est-elle pas devenue restrictive et obsolète?

What are respective fields of laws and uses for taking into consideration of depreciation allowance in the annual financial statements? The fiscal law impose an annual depreciation allowance ; this law seems restrictive and obsolete.

AMORTISSEMENT POUR DEPRECIATION PROBLEMATIQUE

par
Georges Haddou

Conservatoire National des Arts et Métiers - Centre associé de Clermont Ferrand

-0-

Le Plan comptable général français 1982/1986 définit ainsi *l'amortissement pour dépréciation et le plan d'amortissement* :

Amortissement pour dépréciation -

«Constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, de changement de technique et de tout autre cause.

«En raison des difficultés de mesure de cet amoindrissement, l'amortissement consiste généralement, dans l'étalement, sur une durée probable de vie, de la valeur des biens normalement amortissables. Cet amortissement prend la forme d'un plan d'amortissement. Il peut être calculé suivant diverses modalités».

Plan d'amortissement -

«Tableau prévisionnel de réductions de valeurs inscrites au bilan sur une période déterminée et par tranches successives.

«Dans le cas de l'amortissement pour dépréciation d'une immobilisation, il est tenu compte, notamment lorsque la durée d'utilisation du bien dans l'entreprise est nettement inférieure à sa durée probable de vie, d'une valeur résiduelle raisonnablement appréciée au moment de l'établissement du plan d'amortissement et pour autant que cette valeur est susceptible de modifier d'une façon sensible le calcul des annuités.

«Le plan d'amortissement peut être établi :

- par élément ;
- par catégorie d'éléments ;
- ou pour un ensemble d'éléments constitutifs d'une unité complexe spécialisée».

Le premier texte législatif concernant l'amortissement pour dépréciation était une loi fiscale du 31 juillet 1917 qui précisait dans son article 4, à propos de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, que : «Sont imposés sur leur bénéfice net, après déduction de toutes charges, y compris.....les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce,.....»

Les lois des 30 décembre 1928, 28 février 1933, 6 juillet 1934 et le décret du 20 juillet 1934 précisaient qu'il s'agissait «des amortissements réellement effectués par l'entreprise,.....(article 39-1-2° du Code général des impôts)».

La loi du 4 mars 1943 donnait pour les sociétés par actions la première définition du bénéfice social : «les produits nets de l'exercice, déduction faite des frais généraux et autres charges de la société y compris tous amortissements et provisions, constituent des bénéfices nets».

L'article 39-B du Code général des impôts, issu des articles 24 et 24-1 de la loi n°65.566 du 12 juillet 1965 dispose qu'à la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et réparti sur la durée normale d'utilisation. A défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différé.

Les amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire sont compris dans les charges au même titre que les amortissements visés au premier alinéa du 2° du 1 de l'article 39.

C'est l'article 2-1 de la loi n° 83 353 du 30 avril 1983 (article 12 du Code de commerce) qui stipule désormais que pour les éléments d'actifs immobilisés, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent, s'il y a lieu, tenir compte des plans d'amortissement.

L'article 8 du décret n° 83 1020 du 29 novembre 1983 ajoute que la dépréciation d'une immobilisation, jugée irréversible, est constatée par un amortissement. Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision du plan en cours d'exécution.

Ainsi la coexistence actuelle de textes législatifs divers de droit public et de droit privé amène à s'interroger sur la meilleure manière de les combiner pour les appliquer correctement.

Il sera admis, au préalable, qu'il est hors de doute que la plus grande liberté est laissée, du moins en droit privé, aux entreprises pour l'élaboration d'un plan d'amortissement, tenant compte de la durée probable de vie du bien, ce qui conduit théoriquement à admettre les différents modes d'amortissement : linéaire, croissant, décroissant, variable en fonction de paramètres liés directement à l'utilisation du bien immobilisé, entre autres, le nombre d'objets fabriqués, le nombre de kilomètres parcourus,.....

I - RIGIDITE DE L'AMORTISSEMENT MINIMAL

La loi du 12 juillet 1965 précitée était indiscutablement faite pour obliger les entreprises à respecter le principe comptable de prudence en les contraignant à comptabiliser des amortissements, même en période déficitaire ; cependant, pour ne pas les pénaliser par rapport à la période précédente, elles étaient autorisées à reporter indéfiniment la fraction du déficit provenant des amortissements comptabilisés en période déficitaire.

Or, il faut bien constater que dans les systèmes d'amortissement croissant et variable, les annuités techniques cumulées sont ou peuvent être inférieures à l'amortissement minimal fiscal, ce qui oblige les entreprises à comptabiliser un amortissement dérogatoire pour la différence entre l'amortissement minimal et l'amortissement technique pour dépréciation.

Dans ce cas, la règle de l'amortissement minimal va, sans que le législateur l'ait réellement voulu et sans que les entreprises l'aient vraiment demandé, à l'encontre des intérêts du Trésor.

Dans le même ordre d'idées, on peut se demander si les régimes des amortissements réellement différés ou réputés différés ont aujourd'hui une justification économique ou comptable ; il paraît peu orthodoxe que les déficits provenant de charges annuelles soient moins bien traités que les déficits générés par la répartition du coût des immobilisations. A tout prendre, peut-être vaudrait-il mieux porter à dix ans la possibilité de déduction des déficits et supprimer les régimes dérogatoires concernant les amortissements différés.

II - BIENS COMPLETEMENT AMORTIS ET ENCORE EN SERVICE A L'INVENTAIRE

La problématique est ici de savoir si un bien encore en service à l'inventaire et qui a donc une valeur d'utilité peut être compté pour une valeur nulle.

D'après l'article 12 du Code de commerce, pour les éléments de l'actif immobilisé, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent, s'il y a lieu, tenir compte des plans d'amortissements. Ce n'est que si la valeur d'un élément de l'actif devenait inférieure à sa valeur comptable, que cette dernière devrait être ramené à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non.

L'article 7 du décret du 29 novembre 1983 précité ajoute que la valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle ; toutefois, lorsque la valeur d'inventaire d'une immobilisation non financière n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur comptable, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire ; il précise, en outre, que la valeur actuelle est une valeur d'estimation qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise.

Rien dans ces textes n'autorise une entreprise à compter pour nulle la valeur d'un bien encore en service à la clôture de l'exercice. Le bon sens et l'image fidèle commande une réponse négative à la question posée.

Dans la mesure où il n'est pas possible de réviser le plan d'amortissement à défaut de modification significative des conditions d'utilisation du bien, une des solutions possibles, outre la reprise d'amortissements dans des cas exceptionnels, serait de ne pas comptabiliser la dernière annuité d'amortissement prévue par le plan d'amortissement et de différer sa comptabilisation et donc sa prise en charge jusqu'à la date de fin d'utilisation définitive du bien, cette ultime annuité étant, alors, censée représenter la valeur d'utilité du bien.

III-PLANS D'AMORTISSEMENT ET USAGES

Il paraît normal qu'une loi spéciale fasse référence aux usages si le droit privé n'a rien prévu dans le domaine à régir. Dans les années vingt, aucun texte législatif ne réglementait les amortissements. Il en va différemment depuis l'entrée en vigueur de la loi du 30 avril 1983 modifiant le Code de commerce et la loi sur les sociétés commerciales.

Cette référence aux usages faite par le texte fiscal n'est-elle pas obsolète et le texte lui-même n'est-il pas tombé en désuétude du fait de la contradiction avec la notion de plan d'amortissement dont l'élaboration semble être, à défaut de précisions, de la seule responsabilité de l'entreprise concernée. C'est à elle qu'il appartient de prévoir la durée approximative de vie du bien et d'estimer, le cas échéant, sa valeur vénale probable à la date où elle envisage de s'en séparer.

Ainsi l'article 4 de la loi nationalisant les entreprises de gaz et d'électricité prévoyait-il que les services d'Electricité de France et de Gaz de France devaient suivre pour leur gestion financière et comptable les règles en usage dans les sociétés industrielles et commerciales. On peut penser que ces établissements appliquent le droit comptable positif actuel et non les règles en usage en 1945/1946.

IV- REPRISES D'AMORTISSEMENT

L'article 8 du décret du 29 novembre 1983 stipule que les provisions sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister et qu'il peut en être de même pour les amortissements que dans des cas exceptionnels exposés dans l'annexe.

L'Administration fiscale admet de ne pas remettre en cause les durées d'utilisation retenues par les entreprises en raison de circonstances particulières dont l'existence est établie, lorsque ces durées d'utilisation ne s'écartent pas de plus de 20% des usages. Sans revenir sur le problème des usages évoqué supra, il est permis de se demander si un redressement, afférent à des amortissements, accepté par l'entreprise ou ayant fait l'objet d'un contentieux définitivement tranché au profit de l'Administration ne devrait pas donner lieu à une reprise d'amortissement en comptabilité en application de la disposition spécifique de l'article 8 dernier alinéa du décret du 29 novembre 1983.

De même une immobilisation déduite dans les charges d'un exercice devrait donner lieu à réincorporation dans l'actif immobilisé si elle avait une valeur d'utilité significative à la clôture de l'exercice de constatation de l'erreur. Cette reprise pourrait se faire au coût historique, sauf à comptabiliser un amortissement exceptionnel pour ramener la valeur nette comptable au niveau de la valeur d'utilité. Un plan d'amortissement serait à établir pour répartir cette valeur d'utilité sur la durée probable d'utilisation restant à courir, sauf à tenir compte de la valeur résiduelle prévisible à l'expiration de cette durée d'utilisation.

-0-

En conclusion, les lois spéciales, et en particulier les lois fiscales, priment les lois générales, ce qui donne au droit fiscal une large autonomie. Néanmoins cette autonomie n'est pas totale et ne peut conduire la fiscalité à ignorer totalement le droit privé, qui reste la loi générale, et ses avancées dans le temps. La position attentiste du fisc peut se comprendre; il est du rôle des comptables de poser les questions et de soulever les problèmes qui naissent des progrès du droit comptable.

Bibliographie

-Plan comptable général 1982/1986 -Mémento comptable 1995 - Lefebvre.