



La loi comptable française : situation et évolutions

par Eric DELESALLE, Expert Comptable Associé, Cabinet Delesalle, Dupui, Borremans, Commissaire aux Comptes, Professeur Agrégé, Cnam-Intec.

La loi n° 83-353 du 30 avril 1983, dite « loi comptable », vient d'avoir vingt deux ans, soit l'anniversaire de « bronze ». Mais, ce bronze est en réalité particulièrement fragile, alors même que l'application obligatoire des normes comptables internationales IAS-IFRS¹ aux comptes consolidés des sociétés cotées modifie la situation juridique depuis le 1er janvier 2005. Cette étude vise à présenter sept défis de la construction du droit comptable français, par référence à des titres de films de cinéma. La comptabilité n'est-elle pas aussi, en effet, un art, avec ses auteurs, ses modes, ses ruses, et ses festivals ?

Les dispositions de la loi comptable figurent essentiellement dans le Code de commerce (art. L 123-12 à L 123-28). Elles font l'objet de précisions dans le décret comptable n° 83-1020 du 29 novembre 1983. Au niveau de l'arrêté ministériel, la situation est plus complexe. En effet, à l'origine, afin de permettre aux entreprises et aux praticiens de préparer la mise en œuvre des nouvelles dispositions comptables (par rapport au dispositif de 1957), le Plan comptable général (PCG) avait été publié sous forme d'arrêté ministériel dès le 27 avril 1982, soit un an avant la loi proprement dite ! Mais depuis lors, la réforme de 1999 a été adoptée, et les arrêtés ministériels sont ceux d'adoption des règlements du Comité de la réglementation comptable (CRC), et notamment en avril 1999, les arrêtés portant sur le plan comptable des associations (dit règlement CRC 99-01), les dispositions en matière de consolidation (dit règlement CRC 99-02) et le plan comptable général proprement dit (dont la structure de base a été redéfinie par le règlement CRC 99-03).

Harmoniser, selon le dictionnaire Larousse, c'est « mettre en accord ».

La loi comptable a ainsi harmonisé notre référentiel comptable avec les prescriptions de la

IV^e directive européenne (du 25 juillet 1978) ; il y a eu ainsi « mise en accord », avec la reconnaissance de l'existence d'un droit comptable autonome, s'appuyant notamment sur l'objectif assigné à la comptabilité : « les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise » (art. L 123-14 du Code de commerce).

3. En 1985, dans le cadre d'un Forum, le ministre de l'Economie et des Finances avait distingué quatre objectifs principaux pour la normalisation comptable² :

« Rendre les comptes clairs et intelligibles » ; c'est-à-dire que la loi comptable s'est inscrite comme un outil de protection de comptes homogènes et compréhensibles.

« Doter les chefs d'entreprise d'un outil performant pour la gestion » ; c'est-à-dire que la loi comptable a été définie afin de prendre en considération cet impératif ;

« Rendre les comptes comparables » ; c'est-à-dire que la loi comptable est attachée à permettre des comparaisons d'une année à l'autre, et d'une entreprise à l'autre ;

« Permettre que les comptes soient agréables entre eux » ; c'est-à-dire que la loi comptable a intégré l'importance des éléments de statistiques devant être tirés de l'analyse des comptes.

Pendant les quinze premières années d'application (soit jusqu'à la fin du XX^e siècle), l'application de la loi comptable s'est faite en harmonie. Puis le débat comptable est revenu à la « une » pour trois grandes catégories de raisons :

La loi
comptable a
ainsi
harmonisé
notre référentiel
comptable avec
les prescriptions
de la IV^e
directive
européenne...

- d'une part, l'économie a évolué ; de nouvelles opérations sont apparues ; une « modernisation » de certains dispositifs s'est ainsi faite jour ;
- d'autre part, certaines 'manipulations' comptables ont pu être réalisées, soit du fait de l'omission de précisions dans les textes, soit du fait de l'inadaptation des traitements aux cas pratiques rencontrés par les entreprises ;
- enfin, et surtout, parce qu'au niveau européen, une nouvelle stratégie a été décidée politiquement au Conseil européen de mars 2000, avec la reprise du référentiel IAS-IFRS.

L'histoire de ces vingt deux années d'application de la loi comptable peut être résumée par l'analyse de ces sept étapes successives. Comme il est délicat de donner des dates précises de glissement d'une période à l'autre, considérons, à titre de simplification, que l'étape 1 débute le 30 avril 1983, alors que l'étape 7 est celle de la période actuelle.

Le bonheur est dans le pré

C'est par la loi comptable que la notion de « droit comptable » autonome est reconnue. La reconnaissance même de la notion de « droit comptable » autonome réside dans la loi comptable. Cependant, en 1984, le Professeur Alain Viandier³ écrivait que « le droit comptable ne saurait être qualifié d'autonome, étroitement dépendant qu'il est des autres disciplines du droit privé, et, au premier chef du droit commercial (...) Le droit comptable n'est pas une discipline autonome, mais une discipline originale à raison de son objet, à savoir la comptabilité (...) ». Pour le Professeur Emmanuel du Pontavice⁴ au contraire, le droit comptable apparaît comme étant évolutif et « autonome par rapport au droit commun, c'est-à-dire (...) en droit civil ou en droit commercial en général » ; à titre illustratif, il cite notamment les principes comptables énoncés par la loi du 30 avril 1983 car « pour le juriste, ces principes ont une importance considérable ; pourquoi ? Parce qu'un droit n'est autonome que s'il a ses principes d'interprétation : autrement dit, lors-

qu'il y a une lacune du droit ou lorsque des textes ne sont pas clairs, on recourt à des principes d'interprétation appartenant à cette discipline. Jusqu'ici ce n'était pas possible, aujourd'hui ce sera possible ; lorsqu'il y aura une lacune des règles comptables, ou lorsqu'il y aura une obscurité des règles comptables, on va remédier à cette lacune, trancher en cas d'obscurité, en recourant aux principes du droit comptable (...) ».

En réalité, la principale innovation a été l'introduction dans la loi française de l'objectif de l'image fidèle, par traduction de l'expression « *true and fair view* » de la IV^e directive européenne de 1978. Aujourd'hui codifié à l'article L 123-14 (1er alinéa) du Code de commerce, il est fixé que : « les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise ». Et le 3e alinéa de cet article de préciser : « si, dans un cas exceptionnel, l'application d'une prescription comptable se révèle impropre à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou du résultat, il doit y être dérogé. Cette dérogation est mentionnée à l'annexe et dûment motivée, avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise ».

Pour certains, le mot le plus important de ce texte a été l'introduction du verbe donner.

L'image fidèle passe ainsi par la régularité (c'est-à-dire le respect des règles et des procédures en vigueur) et la sincérité (c'est-à-dire l'application de bonne foi de ces règles) ; c'est un objectif à atteindre qui nécessite :

- de choisir la « meilleure » méthode possible lorsque plusieurs solutions sont envisageables ;
- de bien utiliser l'annexe en tant qu'outil de l'information financière et comptable ;
- de déroger à la règle dans des situations tellement rares, que cette possibilité n'a que très rarement été mise en œuvre en pratique !

En réalité,
la principale
innovation
a été
l'introduction
dans la loi
française de
l'objectif de
l'image
fidèle,...

Les dix commandements

De manière schématique, la loi comptable a affirmé (et commenté) l'application de huit principes comptables fondamentaux, permettant d'aboutir à l'image fidèle :

- la continuité d'exploitation,
- l'indépendance des exercices,
- la prudence,
- la permanence des méthodes,
- le coût historique,
- la correspondance du bilan d'ouverture d'un exercice avec le bilan de clôture de l'exercice précédent,
- l'importance relative,
- la non-compensation.

Un principe existe mais n'a pas été formellement identifié : c'est celui du rattachement, ou de liaison entre les charges et les produits ; son application est différente de celle du principe de l'indépendance des exercices (puisque ce dernier ne vise qu'à confirmer que la comptabilité d'entreprise n'est pas une comptabilité de caisse), et peut être, dans certains cas, en « contradiction » avec le principe de prudence.

Un autre principe n'est pas non plus mentionné : celui de la prééminence de la « réalité économique » sur « l'apparence juridique » ; cette notion est à la base du cadre conceptuel de la normalisation internationale, introduite au niveau du règlement sur les comptes consolidés⁵. Le fait d'affirmer que « les opérations et les autres événements de la vie de l'entreprise doivent être enregistrés et présentés conformément à leur nature et à la réalité financière sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique » présente, en réalité, de nombreuses difficultés, et c'est à juste titre que la loi comptable a su éviter ce piège.

La cuisine au beurre

La mise en œuvre technique de la loi comptable, sur la base du PCG, s'est réalisée en pratique, à partir de l'exercice 1984, dans un cadre de réforme comprise et assimilée. Certaines

nouvelles techniques (par rapport au cadre comptable précédent, 1957) ont d'ailleurs été vite développées avec bonheur, avec notamment des « non connexités » considérées comme sympathiques par les entreprises, à savoir à titre illustratif :

- la possibilité d'étaler certaines charges sur plusieurs exercices (par l'utilisation d'un compte de régularisation de charges différées), avec une déduction fiscale immédiate des dépenses en cause⁶ ;
- l'exercice d'option permettant de décider de la 'meilleure' transcription comptable pour l'entreprise (par exemple en matière d'incorporation ou non des charges financières dans le coût de production des stocks)⁷ ;
- une liaison « douce » avec les comptes consolidés de la première méthodologie de 1986⁸, celle-ci comprenant de nombreuses possibilités de retraitements et de reclassements des comptes sociaux.

C'est aussi, après le temps de l'expérimentation du nouveau dispositif, celui de la mise en œuvre de traitements plus adaptés en ce qui concerne le niveau d'information donné dans l'annexe aux comptes individuels, la présentation des tableaux de financement en plus des comptes annuels, etc.

C'est aussi le temps de la simplification des obligations formelles, en matière de livres comptables obligatoires, notamment pour les petites entreprises (voir les articles L 123-25 à L 123-28).

Un indien dans la ville

Certaines techniques prévues par le PCG, issu de la loi comptable, font l'objet de critiques, notamment pour « incompatibilité » avec le dispositif des normes IAS. C'est notamment le cas pour les modalités de conversion des créances et dettes libellées en devises étrangères, qui doivent faire l'objet d'une évaluation en fonction du cours de change à la clôture de l'exercice, mais en contrepartie de comptes de régularisation ; au niveau du compte de résultat, par respect du principe de prudence, seules les

Certaines techniques prévues par le PCG, issu de la loi comptable, font l'objet de critiques,...

moins-values sont enregistrées. Cette « invention française » de 1983 demeure encore aujourd'hui applicable.

Par contre, la création de la notion de « produit net partiel » n'a pas survécu au cap de l'an 2000 ; la prise en compte « mixte » des opérations s'échelonnant sur plusieurs exercices, avec le chiffre d'affaires à l'achèvement et le bénéfice à l'avancement, avait d'ailleurs été très peu appliquée par les entreprises.

Des traitements ont fait l'objet d'évolution en termes de cohérence de présentation ; par exemple, depuis 2004, le poste de capitaux propres d'écart de réévaluation doit être porté en réserve ordinaire au fur et à mesure de l'amortissement des biens réévalués, afin d'assurer une correspondance entre l'actif et le passif.

La grande vadrouille

C'est la loi du 3 janvier 1986, relative aux comptes de groupes, qui a instauré une méthode spécifique d'évaluation de certains titres de participation dans les comptes individuels : l'évaluation par équivalence, c'est-à-dire la substitution de la valeur historique d'achat par la quote-part des capitaux propres déterminée selon les règles particulières de la consolidation. Il est indéniable que cette méthode est « intelligente » (outre le fait que l'écart en résultant n'est pas imposable au plan fiscal...). Mais c'est une illustration des difficultés de liaison entre les comptes sociaux et les comptes consolidés, étant précisé que cette problématique demeure encore posée aujourd'hui.

Un locataire d'un immeuble doit inscrire à l'actif immobilisé de son bilan les travaux d'agencements qu'il a réalisés sur le local ainsi pris à bail ; une entreprise peut inscrire à l'actif de son bilan, dans la rubrique « frais d'établissement » des dépenses telles que les honoraires d'avocats et les frais de publication légale payés du fait de la réalisation d'une augmentation de capital ; mais... le locataire d'un contrat de crédit-bail ne peut pas inscrire le bien concerné à son actif immobilisé, puisque la levée d'option

d'achat n'a pas été réalisée ; et c'est cette valeur qui sera reconnue comme actif lors de la prise en propriété effective. Cette règle comptable de suivi des contrats de location peut poser des difficultés de compréhension des comptes, et des incohérences de comparabilité entre les entreprises propriétaires et les entreprises locataires. Ce point, particulièrement délicat du fait de la connexité du droit comptable avec les autres matières juridiques, reste encore à résoudre aujourd'hui⁹.

Le traitement de la valorisation des apports en matière de fusion est un exercice juridique, à connexités comptable et fiscale. Ce n'est que depuis le 1er janvier 2005 que la normalisation comptable¹⁰ précise les règles du « jeu », sur la base d'une typologie des opérations de fusion basée sur le contrôle existant avant l'opération de rapprochement. Le cadre non normalisé jusqu'alors en vigueur a pu entraîner des difficultés majeures. Le nouveau traitement ne répond pas à toutes les exigences de cohérences, mais il constitue une première pierre normative sur un sujet particulièrement complexe.

Marche à l'ombre

La comptabilité n'est pas qu'un ensemble de techniques. C'est un droit. C'est aussi un instrument de « savoir », et donc de pouvoir. L'exigence de transparence de l'information financière est une notion qui s'est développée parallèlement à l'avènement de crises et scandales financiers. Mais l'objectif de la transparence, avec des comptes « plus blancs que blancs », constitue, pour partie, un leurre ; il reste, avant tout, fondé sur une matérialité de responsabilité et l'application de règles d'éthique.

Le « développement durable » concerne aussi le monde comptable ; il ne faut pas traiter toutes les questions de manière comptable, mais les échelles et les appréhensions de réalités ont souvent besoin de références chiffrées. Le rôle sociétal du comptable (au sens large) ne doit pas être considéré comme secondaire, alors même que les informations macro-économiques sont tirées de la comptabilité privée

Le traitement de la valorisation des apports en matière de fusion est un exercice juridique, à connexités comptable et fiscale.

des entreprises. La modestie des travaux de réflexion en cours sur ce point ne doit pas empêcher de poser un postulat d'insuffisance, toujours actuelle, sur ces questions¹¹.

La connexité du droit comptable avec le droit fiscal est notamment posée par l'article 38 quater annexe III au Code général des impôts : les règles comptables sont aussi applicables au plan fiscal, à moins que des mesures particulières ne soient prévues pour la détermination du bénéfice imposable. Dans ce cadre, en cas d'évolutions, la question de savoir « qui entraîne qui ? » est toujours posée ; l'impérialisme de l'un par rapport à l'autre constitue une matière délicate ; mais, en pratique, cette situation (existant depuis plus de soixante ans) relève plutôt d'un accord des praticiens et des entreprises, par la sécurité juridique qu'elle induit, et la simplification des traitements qu'elle permet. La question redevient cependant d'actualité, du fait des évolutions sensibles de la normalisation comptable, par application de la stratégie de la convergence du PCG avec les normes IAS-IFRS.

Le jour le plus long

La date la plus importante du début du XXI^e siècle est indéniablement celle du 19 juillet 2002, correspondant à l'adoption du règlement n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil¹², qui fait de l'Union Européenne le premier « client » des normes IAS/IFRS. Le 12^e considérant du règlement précise que « (...) les mesures prévues au présent règlement obligeant les sociétés qui font appel public à l'épargne à appliquer un jeu unique de normes comptables internationales sont nécessaires pour atteindre l'objectif qui est de contribuer au bon fonctionnement des marchés communautaires des capitaux sur la base d'un bon rapport coût-efficacité et donc à l'achèvement du marché intérieur ». Ainsi, il prévoit (article 4) que « pour chaque exercice commençant le 1er janvier 2005 », les sociétés européennes faisant appel public à l'épargne doivent présenter leurs comptes consolidés selon les normes comptables internationales¹³.

Depuis cette date, si le normalisateur français n'a pas fait le choix de l'extension immédiate du référentiel IAS-IFRS aux comptes sociaux, il

a déterminé une stratégie de convergence, c'est-à-dire de reprise aboutissant au « même point », du PCG avec les règles d'évaluation et de présentation prévues dans les normes comptables internationales. Des modifications sont ainsi introduites par pans entiers dans le référentiel français : définition des actifs, pratique des amortissements, calcul des dépréciations, rattachement des provisions pour risques et charges, etc.

Les conséquences de la mise en œuvre de cette stratégie ne sont pas encore analysées ; certains prédisent qu'avant 2010, « tout le monde parlera IAS » ; d'autres considèrent que la voie de la « compatibilité » serait préférable, afin de respecter les traditions juridiques et de laisser à chaque document sa destination (les comptes sociaux n'ont pas la même vocation juridique que les comptes consolidés). Ce débat est loin d'être clos, d'autant plus qu'il est politique et que les incidences fiscales ne doivent pas être omises...

22 ans : quel bel âge !

La loi comptable a ainsi montré sa force : elle a résisté à bon nombre de tentations de certains pour une mise à la retraite anticipée ; elle a sauvegardé le positionnement du droit comptable au « milieu » de la sphère juridique ; elle a permis la réalisation de travaux de modernisation rendue nécessaire par l'évolution du temps ; elle a ancré l'objectif de l'image fidèle comme un cadre général, qui ne peut trouver de réponse adéquate que par l'énoncé de règles précises.

« Pour qui sonne le glas ? » diront certains, prêchant l'application dogmatique et systématique des normes comptables IAS-IFRS tous azimuts¹⁴, dans un cadre où le droit est remplacé par la finance boursière des évaluations de « justes valeurs » basées sur des estimations approximatives, partiales et partielles de flux futurs de trésorerie.

Le système de 1983 regroupe « le cercle des poètes disparus » estimeront aussi ceux-ci ; mais nul ne peut prédire l'avenir, et il n'est pas

La question redevient cependant d'actualité, du fait des évolutions sensibles de la normalisation comptable,...

évident que d'autres réformes soient opérées dans le cadre du référentiel international dorénavant « couplé » avec la normalisation comptable américaine.

Le principal est d'éviter de transformer la normalisation comptable en « livre de la jungle ». C'est l'atout maître de la loi comptable. Et n'ayons pas peur : nous irons tous au paradis... Même si les analyses des amortissements par composants (cf encadre spécial ci-joint) ne peuvent que faire dire « **Grrrrrrrrr !!!...** » aux comptables et fiscalistes lors de l'arrêté des comptes 2005 !

Renvois

¹ Les normes IAS (International Accounting Standards) sont les normes comptables internationales, émises par l'IASB avant 2001 ; les normes IFRS (International Financial Reporting Standards) sont les normes internationales d'information financière, émises par l'IASB postérieurement à 2001. Pour plus de précisions : voir « le Petit Guide FiD » sur les normes comptables IAS-IFRS, 2^e édition, mars 2005, E. Delesalle, FiD Edition.

² In : Forum OCDE, 23-24.04.1985.

³ Viandier A., de Lauzainghein C. (1993), Droit Comptable, 2^e édition, Précis Dalloz

⁴ Intervention au cours de la conférence « Mercredi de la Comptabilité », organisée par l'Ordre des Experts-Comptables : compte-rendu du 7 décembre 1983, pp. 18 à 22.

⁵ Règlement CRC 99-02, § 300 (1^{er} alinéa) : il est retenu notamment les principes suivants en consolidation : « ...prédominance de la substance sur l'apparence, rattachement des charges aux produits, élimination des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ».

⁶ La notion de charges à répartir sur plusieurs exercices est supprimée depuis le 1^{er} janvier 2005, sauf pour les frais d'émission d'emprunts.

⁷ Depuis le 1^{er} janvier 2005, l'option pour la prise en considération des charges financières dans le coût des stocks et des immobilisations a même été élargie aux biens acquis (alors qu'en 1983, elle ne concernait que les biens fabriqués).

⁸ Une question comme le retraitement des amortissements entre les comptes individuels et les comptes consolidés demeure encore ouverte à ce jour.

⁹ Dans les comptes consolidés, l'inscription à l'actif des biens pris en contrat de location-financement constitue une méthode préférentielle, mais non obligatoire. Au niveau international, des discussions sont en cours sur ce sujet, compte tenu de la complexité pratique de distinction qu'il faut opérer entre les contrats de location-financement et les contrats de location simple.

¹⁰ Règlement CRC 2004-01 du 9 mai 2004, basé sur l'avis CNC 2004-01 ; pour plus de détails : voir « le Petit Guide FiD » sur les fusions, mars 2005, E. Delesalle, FiD Edition.

¹¹ Ces questions sont notamment étudiées par le Cercle des experts-comptables sans frontières (www.ecsf.net) ; on peut utilement se référer au débat sur la « sagesse des modernes » organisé par ECSF en avril 2000 et publié dans les Petites Affiches du 22 octobre 2002 (n° 211).

¹² Règlement publié au JOUE du 11 septembre 2002, L 243.

¹³ Le règlement précise (article 3.1) que la Commission européenne « décide de l'applicabilité, au sein de la Communauté, des normes comptables internationales ». Il s'agit d'une procédure dite de « filtrage ». Pour la réaliser, le règlement (article 6) a créé un « comité européen de la réglementation comptable » (*Accounting Regulatory Committee, ARC*) où chaque Etat membre est représenté ; pour plus de détails : voir : « le bonheur est-il dans l'IAS ? », mars 2004, E. Delesalle, FiD Edition

Le principal est d'éviter de transformer la normalisation comptable en « livre de la jungle ».

¹⁴ Dans une décision du Conseil Constitutionnel de décembre 2005 en matière fiscale, les dispositions relatives aux « niches fiscales » ont été censurées pour cause de trop grande complexité et par référence à la Déclaration des Droits de l'Homme. Ne devrait-on pas soumettre aux Sages du droit comptable (?) une décision de même nature sur des dispo-

sitions de ce modèle rédactionnel (ce n'est qu'une illustration) tirée de la norme IAS 39 § 30 : « Si l'entité ne transfère pas, mais ne conserve pas non plus, la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif transféré, et conserve le contrôle de l'actif transféré, elle continue à comptabiliser l'actif transféré à hauteur de son implication continue ».

Application des réformes comptables des actifs, des amortissements et des dépréciations

"Est modus in rebus"

A. La date

Exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.

B. Le champ d'application

Les commerçants

Les sociétés civiles immobilières soumises à l'IS, et à l'IR si les statuts prévoient le respect des principes comptables fondamentaux

Les associations et les fondations qui appliquent le règlement CRC 99-01

Les assujettis aux bénéfices non commerciaux, régime réel

Les assujettis aux bénéfices agricoles, régime réel

Les artisans

C. Les principaux textes comptables

Décret 2005-1757 du 30 décembre 2005 modifiant le décret comptable du 29.11.1983

Règlements CRC 2002-10, 2004-06, 2005-05

Avis CNC 2002-07, 2002-11, 2004-12, 2004-15

Avis Comité d'urgence CNC 2003-E, 2005-D

D. Les principaux textes fiscaux

Lois de finances rectificative pour 2004 et pour 2005

Décret 2005-1442 du 14 novembre 2005

Décret 2005-1702 du 28 décembre 2005

Instruction administrative BOI 4A-13-05 du 30 décembre 2005

E. Les dix solutions pour « faire simple » au titre de 2005

1. Opter pour l'imputation des frais accessoires d'achat d'immobilisations et de titres de placement en charges, aux fins d' « optimiser » la base fiscale imposable, et de demeurer dans une application prudente du coût historique.
2. Restreindre, en termes d'amortissements, la décomposition aux immeubles (détenus par des PME ou non) et certains matériels industriels ou roulants spécifiques sur la base d'un seuil de signification de 10 % du composant par rapport au prix en principal et d'une prévision de remplacement spécifique dudit composant par rapport à la structure.
3. Vérifier les imputations de dépenses dans les comptes de charges (615 ou 606), afin d'immobiliser le cas échéant les remplacements de composants (en tant que pièces significatives) que les actifs en principal concernés aient été ou non décomposés à l'origine (avec un recalcul estimé de la valeur brute et des amortissements des composants sortis)¹.

¹ A ce titre, la règle de simplification autorisée par l'instruction fiscale BOI 4A-13-05 de considérer que la valeur initiale est égale à la nouvelle valeur est bien pratique, même si elle est réservée aux PME...

4. Mettre en œuvre la décomposition dans un cadre de préparation des changements à venir de composants ; il ne faut donc pas utiliser de grilles standardisées dont le détail ne serait pas conforme à ce qui est pratiqué pour le suivi de l'actif (ceci est notamment vrai pour les immeubles : les grilles de type « HLM » ne correspondent pas généralement à une gestion courante de composants, et il est préférable de recourir à une expertise pour obtenir une analyse par plateaux, par zones particulières, etc.).
5. Opter pour le suivi des dépenses futures de gros entretiens et de grosses réparations par la technique comptable des provisions (en compte 157), à l'exclusion du système par composant qui n'est pas reconnu au plan fiscal.
6. Retenir, à la date d'ouverture de l'exercice d'application (soit le 1er janvier 2005 pour les entreprises ayant un exercice correspondant à l'année civile), la méthode prospective de réallocation des valeurs comptables.
7. Considérer, sauf situation très particulière, que la valeur résiduelle d'un actif est égale à zéro ; ainsi l'immobilisation demeure amortissable sur sa valeur brute d'achat, et il n'est pas besoin de recourir à l'amortissement dérogatoire pour assurer l'amortissement fiscal minimal.
8. Eviter, sauf cas particulier, de cumuler pour un même actif une perte de valeur 'amortissement' (irréversible) et une perte de valeur 'dépréciation' (réversible) : une modification prospective du plan d'amortissement sera, en pratique, plus adaptée et plus neutre au plan fiscal.
9. Considérer que seules les pièces détachées ayant une durée d'utilisation sur plus de douze mois sont à qualifier d'immobilisation, et pour autant qu'elles soient liées aux composants des actifs principaux.
10. Etudier avec attention les relations entre les durées d'amortissement consolidées, les durées d'usage, les durées réelles au plan des comptes sociaux : car les jeux d'écritures comptables finissent généralement par provoquer plus de maux que d'avantages réels².

² A ce titre, la simplification ouverte aux PME de considérer que les immobilisations non décomposables demeurent amortissables sur leur durée d'usage pourrait être utilement reprise par toutes les entreprises, pour autant que l'harmonisation soit faite avec les comptes consolidés.