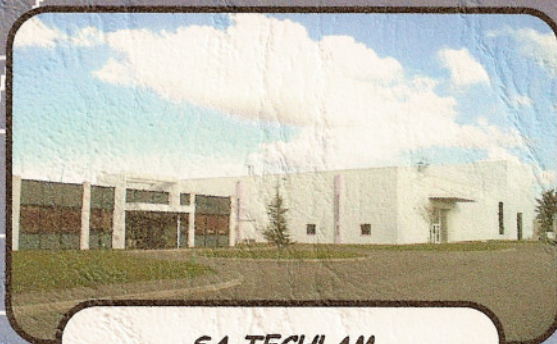


LA GESTION DES IMMOBILISATIONS DE L'ENTREPRISE



SA TECHLAM
1 rue de l'Industrie
BP 6 68701 CERNAY CEDEX
Tél : 03 89 75 66 67
E-mail : info@techlam.org

DANS LE CADRE DU PASSAGE AUX NOUVELLES NORMES IAS / IFRS

**PROJET TUTORÉ DE 2^{ÈME} ANNÉE
DUT GEA PAR ALTERNANCE**

RÉALISÉ PAR VANESSA MAGGI

SOUTENANCE : 23 MAI 2005

Maître d'apprentissage : Mr Michel EHRHARDT

Professeur tuteur : Mr Philippe GUERRIN

Professeur candidate : Mr Yannick GUEZENNEC



REMERCIEMENTS

Je tiens tout d'abord à remercier mon maître d'apprentissage, Michel EHRHARDT, Responsable Administratif et Financier à TECHLAM, pour ses nombreuses explications en ce qui concerne les normes IFRS ainsi que les comptes consolidés et pour son aide précieuse. Je remercie également Audrey BIECHY, ma collègue comptable, pour ses conseils.

Merci aussi à Mr Philippe GUERRIN, professeur tuteur et professeur de Gestion Financière à l'IUT de Mulhouse, pour son aide et ses conseils ainsi que Mr Claude CLEMENTZ professeur de Comptabilité Approfondie et Comptabilité des Sociétés à l'IUT de Mulhouse, pour ses informations sur les normes IFRS.

SOMMAIRE

Partie 1 : Présentation Générale

I. Présentation de la mission	- 1 -
A. Présentation de TECHLAM	- 1 -
B. Présentation de SNECMA	- 1 -
C. Présentation des Comptes Consolidés	- 2 -
II. Les Normes IAS/IFRS	- 4 -
A. Pourquoi avoir créé ces règles?	- 4 -
B. Qui est concerné par ces normes?	- 5 -
C. Quelles sont ces règles?	- 6 -
D. Quels en sont les impacts?	- 8 -
E. Quelles sont les mesures prises par le Groupe?	- 9 -

Partie 2 : Les immobilisations corporelles

I. La méthodologie avant la norme	- 10 -
A. Dans la pratique	- 10 -
B. Sur Excel	- 12 -
C. Sur le logiciel d'immobilisations	- 13 -
D. L'inventaire	- 14 -
II. La norme IAS n°16	- 17 -
A. Les règles d'amortissement	- 17 -
B. Les modifications possible	- 25 -
C. Les dépenses ultérieures	- 30 -
D. Les conséquences fiscales	- 36 -
III. La méthodologie après la norme	- 38 -
A. Dans la pratique	- 38 -
B. Sur Excel	- 49 -
C. Sur le logiciel d'immobilisations	- 50 -
Conclusion	- 53 -

Partie 3 : Glossaire, Bibliographie

Glossaire	- 54 -
Bibliographie	- 56 -

Partie 1 : Présentation Générale

I. Présentation de la mission

A. Présentation de TECHLAM

TECHLAM, société anonyme située dans la zone industrielle EST de CERNAY, est spécialisée dans la conception, la fabrication et la commercialisation de produits lamifiés (pièces composées de couches successives de caoutchouc et métal) dans cinq grands domaines : la défense, avec une activité marine essentiellement tournée vers les Sous-marins Nucléaires Lanceurs d'Engins (SNLE) de nouvelle génération, notamment pour le compte de la DCN (Direction des Constructions Navales) ; l'espace avec le programme Ariane 5 (succès récent du projet) ; l'offshore avec le développement des projets de forage en mer profonde pour, entre autres, TOTAL (TOTAL FINA ELF) ; le ferroviaire avec des contrats pour le compte de la SNCF, LOHR et BOMBARDIER ; et pour finir, l'aéronautique avec les suspensions des moteurs d'avions pour EADS et quelques autres clients.

B. Présentation de SNECMA

TECHLAM est une filiale à part entière d'un grand groupe : SNECMA qui est un groupe industriel aéronautique et spatial de premier plan international, spécialisé dans la propulsion, les équipements et les services associés. Réalisant en 2003 un chiffre d'affaires de 6 431 millions d'euros, le groupe SNECMA a pour clients les « grands maîtres d'œuvre mondiaux », dont AIRBUS, ARIANESPACE, BOEING, DASSAULT AVIATION, EUROCOPTER, 500 compagnies aériennes, les forces armées de 90 pays et 2 000 opérateurs d'hélicoptères. SNECMA détient plusieurs filiales, qui elle-même ont les leurs. TECHLAM fait partie de SNECMA Moteurs qui est une filiale de SNECMA. Depuis le 12 juin 2004, SNECMA est une société cotée en bourse au premier marché (*voir marché réglementé*).

C. Présentation des Comptes Consolidés

L'article L 341-1, texte de référence (loi commerciale) , « impose aux sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur ***un marché réglementé***, d'établir et de publier un rapport semestriel, dont l'application est prévue par l'article D 297-1 ». Ces sociétés doivent présenter des comptes consolidés.

Plus simplement, toute entreprise qui détient le **pouvoir légal** de contrôler une autre société (filiale), doit établir des comptes consolidés, à condition que cette filiale ait un chiffre d'affaires supérieur à 15 000 000 d'euro (mais quand il est question d'entreprise cotée en bourse, la question du chiffre d'affaire ne se pose pas, la filiale entre automatiquement dans les comptes consolidés de la société mère). Ce **pouvoir légal** s'exprime par la détention de la majorité des droits de vote (plus de 50 %).

L'objet des comptes consolidés est de présenter la situation financière d'un groupe de sociétés comme si celles-ci ne formaient qu'une seule et même entité ; ce sont en fait les documents annuels qu'une société doit rendre, mais à une échelle supérieure, c'est-à-dire à l'échelle du groupe (échelle mondiale en ce qui concerne SNECMA). Donc toutes les filiales font remonter jusqu'à la société mère les comptes de bilan, de résultat et les annexes, afin que celle-ci les regroupe tous pour en faire un seul bilan, un seul compte de résultat et une seule annexe, ainsi qu'un tableau de variation des capitaux propres consolidés et un tableau des flux de trésorerie, ce sont les comptes consolidés (*voir Annexe n°1*).

Les documents établis pour la consolidation ont pour objectif de donner une image juste du patrimoine, de la situation financière, ainsi que des résultats de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation. Ils permettent également de vérifier que certaines sociétés ne fassent de bénéfices au détriment d'autres qui feraient des pertes. Il ne faut pas oublier qu'il y a toujours un ou plusieurs actionnaires qui détiennent des fonds (soit l'État, soit des particuliers, soit des banquiers) et que ces gens doivent pouvoir apprécier la gestion d'une société dans son ensemble. Ces documents sont établis en même temps et selon le même mode d'évaluation que les comptes annuels de la société mère et ils doivent être vérifiés par des personnes habilitées au contrôle des comptes (commissaires aux comptes).

Ainsi TECHLAM va devoir passer aux comptes consolidés. En effet, avant 2005, notre chiffre d'affaires n'atteignait pas encore les 15 000 000 €, donc nous ne faisons pas encore de comptes consolidés. Hors, comme maintenant SNECMA est une société cotée en bourse, un seuil de chiffre d'affaires n'est plus requis pour les comptes consolidés. Comme toutes les sociétés qui réalisent une consolidation - qui peut être effectuée selon différentes méthodes : par *intégration globale*, par *intégration proportionnelle* ou par *mise en équivalence* - il faut obéir à des règles très strictes. Des nouvelles normes vont étre applicables à partir de janvier 2005, il s'agit des normes européennes IAS / IFRS¹ qui vont devoir être respectées par beaucoup d'entreprises.

Le règlement imposant les normes comptables internationales IAS/IFRS aux sociétés cotées européennes a été adopté le 07 juin 2002 par le Conseil de l'Union Européenne et publié le 11 septembre 2002. Plus généralement, il s'applique aussi aux banques et assurances, ainsi qu'à toutes les sociétés qui établissent déjà des comptes consolidés. Ainsi, à partir de janvier 2005, toutes les sociétés du groupe SNECMA, TECHLAM y compris, devront respecter ces nouvelles normes IFRS. C'est pourquoi, il est intéressant de savoir pour nous comment et pourquoi ces normes ont été créées, quelles en seront les utilités, les conséquences, les avantages et désavantages et leurs modes d'application.

¹ IAS = International Accounting Standards
IFRS = International Financial Reporting Standards

II. Les Normes IAS / IFRS

A. Pourquoi avoir créé ces règles ?

La France applique depuis 1982 les règles du Plan Comptable Général (PCG), modifiées en 1999, et depuis, régulièrement actualisées. Toutes les entreprises, en-dehors des sociétés établissant des comptes consolidés qui devaient suivre des règles spécifiques, respectaient ces textes Français. Rien qu'au sein de l'Hexagone, il existe deux sortes de comptabilité.

significatif

De plus, les règles françaises sont différentes des règles étrangères, chaque pays ayant quasiment une comptabilité différente. Ainsi, dans le cadre actuel de la mondialisation, et plus localement en ce qui concerne l'Europe, il devient urgent de modifier ces règles pour n'en faire plus qu'une. Ces règles répondent aussi à de grands scandales financiers, suite à de mauvaises connaissances des entreprises, celles-ci proposant des rapports financiers différents d'une entité à l'autre.

C'est ainsi que plusieurs entreprises qui établissaient des comptes consolidés ont adopté les normes internationales IAS au cours des années soixante. Notre PCG de 1999 (Règlement CRC 99-03) ainsi que certaines règles de consolidation (Règlement CRC 99-02), constituent un premier pas vers les normes internationales. C'est la Communauté Européenne qui, en juin 2002, a pris la décision qui imposera aux entreprises françaises et étrangères de passer à une comptabilité unique : celle des normes IAS / IFRS.

B. Qui est concerné par ces normes ?

Toutes les entreprises cotées, donc qui établissent déjà des comptes consolidés, et les entreprises non cotées établissant des comptes consolidés par option, devront, pour les exercices ouverts à compter du 01/01/2005, suivre ces nouveaux règlements. Ces normes deviendront, dans un futur proche, obligatoire pour certaines sociétés dans des cas de figures précis. Pour l'instant, il n'est pas prévu que toutes les sociétés françaises passent aux IFRS dans les comptes individuels, bien que l'option existe dans les textes européens.

Pourtant, certaines sociétés devront appliquer ces règles plutôt que d'autres, soit parce qu'elles sont filiales de sociétés cotées en France ou à l'étranger, ou encore tout simplement parce que certains établissements (banques, ...) souhaitent disposer d'éléments comparables en tout point.

Pour résumer, les entreprises qui seront directement touchées par les normes IAS / IFRS aux exercices ouverts au 01/01/2005 sont les groupes cotés en Bourse ainsi que toutes leurs filiales, quelles soient françaises ou étrangères et quels que soient leurs secteurs d'activités. Pour le groupe SNECMA, cela nous concerne, tout comme la filiale TURBOMECA qui se trouve en Australie. Les entreprises qui établissent des comptes consolidés ainsi que les PME / PMI peuvent respecter les normes IFRS (*voir Annexe n°2*).

En plus des entreprises, il y aura les auditeurs, experts-comptables, commissaires aux comptes, ..., les services de conseils (fiscalistes, juristes, banques d'affaires, agences de communication, conseils en stratégie, ressources humaines, ...), les acteurs du marché (actionnaires, analystes, banquiers, ...), ainsi que tous les étudiants – au travers des matières liées à ces métiers – qui seront concernés par ces nouvelles normes IAS / IFRS.

Si l'on se concentre plus sur les entreprises en interne, quand on parle du passage aux normes IFRS, on évoque une « révolution culturelle » qui ne touche pas seulement les services de Comptabilité, mais aussi la Direction Générale, la Direction Financière, la Communication Financière, le Contrôle de Gestion, les Systèmes d'Information, les Ressources Humaines et les Formations. On peut voir ci-dessous un tableau récapitulatif des différentes normes IAS / IFRS en fonction des différents domaines fonctionnels.

Les Normes IAS / IFRS en fonction des domaines fonctionnels

Domaine concerné	Impact IFRS	Principales normes à prendre en compte
Comptabilité	Moyen	IAS 1, 8, 12, 14, 19,20, 25, 26, 27, 28, 36, 38
Immobilisations	Majeur	IAS 16, 17, 23, 36, 38, 40
Trésorerie	Majeur	IAS 21, 32 et 39
Consolidation	Majeur	IAS 14, 22, 24, 27, 28, 31
États financiers	Majeur	IAS 1, 7, 14, 33, 34
Ressources Humaines	Minime	IAS 19, 26

Voir la page 7 pour les dénominations des différentes normes.

C. Quelles sont ces règles ?

Il faudra, en plus des comptes consolidés de l'année 2005, présenter les comptes consolidés de l'année 2004 pour comparaison des chiffres. Les comptes de l'année 2004 devront être publiés sous deux formes : dans le respect des règles françaises et dans le respect des normes internationales IAS / IFRS. Les normes qui ont été adoptées sont citées sur la page suivante.

est-ce

IAS 1 : Présentation des états financiers	IAS 29 : Information financière dans les économies hyper inflationnistes
IAS 2 : Stocks	
IAS 7 : Tableau des flux de trésorerie	IAS 30 : Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées
IAS 8 : Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs	
IAS 10 : Événements postérieurs à la date de clôture	IAS 31 : Information financière relative aux participations dans les coentreprises
IAS 11 : Contrats de construction	
IAS 12 : Impôt sur le résultat	IAS 32 : Instruments financiers : informations à fournir et présentation
IAS 14 : Information sectorielle	
IAS 16 : Immobilisations corporelles	IAS 33 : Résultats par action
IAS 17 : Contrats de location	IAS 34 : Information financière intermédiaire
IAS 18 : Produits des activités ordinaires	
IAS 19 : Avantages du personnel	IAS 36 : Dépréciation d'actifs
IAS 20 : Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	IAS 37 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IAS 21 : Effets des variations du cours des monnaies étrangères	IAS 38 : Immobilisations incorporelles
IAS 23 : Coûts d'emprunt	IAS 39 : Instruments financiers : comptabilisation et évaluation
IAS 24 : Informations relatives aux parties liées	IAS 40 : Immeubles de placement
IAS 26 : Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	IAS 41 : Agriculture
IAS 27 : États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales	IFRS 1 : Première adoption des IFRS
IAS 28 : Comptabilisation des participations dans des entreprises associées	IFRS 2 : Paiements en actions et assimilés
	IFRS 3 : Regroupements d'entreprises
	IFRS 4 : Contrats d'assurances
	IFRS 5 : Actifs non courants destinés à être cédés et abandons d'activité

D. Quels en sont les impacts ?

En dehors d'une contrainte de temps due à la non ou mauvaise préparation des entreprises à ces normes, il existe, selon John SINCLAIR², six réels avantages concurrentiels. Le premier serait *la baisse du coût du capital en permettant aux premiers utilisateurs de ces normes une importante économie*, car un des objectifs des normes IFRS est de favoriser un marché des capitaux « profond » et liquide. 4 2

Ensuite, ces normes vont permettre aux entreprises d'être perçues d'une nouvelle manière par les actionnaires et les analystes en ayant la possibilité de revoir leur image de « marque ». Cela va aussi permettre d'être sur un plan d'égalité avec les groupes internationaux, car leurs comptabilités seront comparables.

Les indicateurs clés de performance étant normalisés, il sera plus facile de prévoir la réaction du marché face à des décisions stratégiques. Les multinationales bénéficieront d'une meilleure cohérence dans le reporting interne grâce à la standardisation des procédures comptables pour les différents pays. Et enfin, la mise en place de ces normes représente une excellente opportunité de réexaminer les systèmes d'information à la lumière d'obligations comptables et de reporting plus rigoureuses et de valider l'adéquation des outils de business intelligence existants.

² John SINCLAIR : Product Marketing Europe de GEAC et membre du BASDA, the Business Application Software Developers Association

E. Quelles sont les mesures prises par le Groupe ?

Diverses réunions ont déjà eu lieu, une en juin 2004 avec la présentation de quelques unes des normes, ainsi que le 21 septembre 2004 avec une réunion plus approfondie sur les normes IAS / IFRS. La première étape que le groupe SNECMA s'était fixé a été atteinte. Elle suivait trois objectifs intitulés de la façon suivante : les ateliers ont rendu leurs différentes conclusions sur les normes IFRS, une première évaluation des impacts a été réalisée et a été validée pour l'essentiel par la direction générale de SNECMA et le paramétrage de Magnitude est finalisé (logiciel de consolidation).

Les autres objectifs à atteindre sont les suivants : l'établissement du bilan IFRS au 01/01/2004, les comptes du 31/12/2004 doivent être publiés au format IFRS ainsi que ses tables de passage, comme indiqué dans le paragraphe C, les comptes au 30/06/2004 au format IFRS ainsi que les comptes du 30/06/2005 qui seront établis directement au format IFRS (à partir du 01/01/2005).

L'année 2004 est un exercice charnière pour lequel il sera nécessaire de gérer un certain nombre de différences entre les comptes sociaux et les comptes consolidés. A partir du 01/01/2005, les règles françaises devraient continuer à se rapprocher des normes IFRS, l'Administration fiscale française est en cours de réflexion afin de savoir comment traiter les changements provoqués dans les comptes sociaux. L'objectif de SNECMA est d'éviter au maximum les différences entre les principes comptables sociaux et consolidés, sauf dispositions fiscales significativement désavantageuses.

Partie 2 : Les immobilisations corporelles

Depuis le 01/01/2005, les règles relatives aux immobilisations corporelles ont changées, que ce soit au niveau des principes français ou au niveau des normes IFRS. Étant donné l'actualisation récente des principes français, il est plus intéressant de comparer les normes IFRS à ces derniers qui sont applicables depuis le 01/01/2005, plutôt que les anciens principes qui sont maintenant révolus dans la comptabilité générale (comptes individuels).

I. La méthodologie avant la norme

A. Dans la pratique

Le plan comptable général (PCG) donne, parmi d'autres, comme définition d'une immobilisation que c'est « une acquisition pure et simple d'un bien qui doit être un instrument de travail destiné à rester durablement sous la même forme dans l'entreprise », ou encore « qu'une immobilisation est un élément destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise et qui ne se consomme pas par le premier usage ». Pourtant, le PCG ne définit pas précisément les immobilisations corporelles ; il a cependant conservé une définition qui figurait dans l'ancien PCG stipulant que « les immobilisations corporelles sont des choses sur lesquelles s'exerce un droit de propriété ».

D'après le PCG, les immobilisations corporelles sont constituées des terrains (compte 211), des agencements et aménagements de terrains (212), des constructions (213), des constructions sur sol d'autrui (214), des installations techniques, matériels et outillages industriels et commerciaux (215), des spécificités (217) et des autres immobilisations corporelles (218). Les principaux comptes utilisés à TECHLAM sont les aménagements des terrains (212200) et des bâtiments (213100), le matériel industriel (215400), le matériel de bureau (218300), le matériel informatique (218310) et le mobilier de bureau (218400).

Chaque immobilisation possède une durée ainsi qu'un mode d'amortissement. La durée est fonction des biens et donc des comptes, et le mode des décisions de l'entreprise. Effectivement, toutes les immobilisations d'un même compte auront la même durée d'amortissement et le mode va dépendre du choix stratégique de l'entreprise, car suivant la situation de l'entreprise, elle va utiliser le mode linéaire ou dégressif afin de diminuer ou augmenter son résultat. Néanmoins, ce choix doit être maintenu tout au long de la durée de l'amortissement.

Les durées d'amortissement qui se pratiquent à TECHLAM sont les suivantes : pour le compte 212200 les immobilisations sont amorties sur 20 ans, pour le compte 213100, sur 10 ans, pour le compte 215400, sur 8 ou 10 ans, pour le compte 218300, sur 5 ans, pour le compte 218310, sur 5 ans, pour le compte 218400, sur 8 ou 10 ans. Pour le mode d'amortissement, il s'agit d'une règle homogène au sein du groupe qui a décidé d'imposer le mode linéaire.

Lors de leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les immobilisations sont enregistrées à leur coût d'acquisition pour celles acquises à titre onéreux, à leur valeur vénale pour celles acquises à titre gratuit, et à leur coût de production pour celles produites par l'entreprise. A TECHLAM, les immobilisations sont toujours acquises à titre onéreux, il faut donc suivre une certaine procédure pour son enregistrement dans le patrimoine de l'entreprise.

Tout d'abord, il faut évaluer le coût d'acquisition de l'immobilisation : c'est la somme du prix d'achat, des frais accessoires (transport, frais de mise en service, ...) et des « frais d'acquisitions d'immobilisations » (droits de mutation, honoraires, ...). Les biens utilisés par l'entreprise mais qui ne lui appartiennent pas, n'ont pas le droit d'apparaître à l'actif du bilan (ex : le crédit-bail). Ensuite, à TECHLAM, nous enregistrons les différents biens sur Excel afin de les sauvegarder dans le logiciel d'immobilisations et celui de comptabilité, ainsi que pour calculer les amortissements à passer en fin d'année. Nous avons aussi fait dernièrement, et pour la première fois depuis la création de la société en 1988, un inventaire des immobilisations.

B. Sur Excel

Nous retenons tous les biens considérés comme des immobilisations et remplissons un tableau Excel (*voir Annexe n°3*). La première colonne donne le numéro de l'immobilisation qui est attribué de façon aléatoire par rapport aux biens. La deuxième colonne indique le numéro du compte auquel se réfère l'immobilisation. Ensuite, on retrouve la date d'acquisition du bien ainsi que sa valeur en euro hors taxes.

On en déduit la date de début d'amortissement qui peut varier de la date d'acquisition de l'immobilisation si elle a été acquise l'année précédent l'année de mise en service. Par exemple, un bien acquis le 24/12/2004 ne sera plus enregistré sur le logiciel d'immobilisation en 2004, car on arrête les enregistrements vers fin novembre, afin d'avoir le temps de comptabiliser les amortissements. Ce bien aura donc, en 2005, une date d'acquisition au 24/12/2004 et une date de début d'amortissement au 01/01/2005 (pas d'effet rétroactif sur les exercices clos).

On retrouve ensuite le mode ainsi que la durée d'amortissement, le nom du fournisseur, le numéro AE – numéro de budget défini à l'avance lors de la préparation du budget investissement – ainsi que le libellé de l'immobilisation qui doit être assez court et précis à la fois. Ce tableau est la base qui va permettre de remplir les informations demandées par le logiciel d'immobilisations. Jusqu'à présent, le tableau Excel était rempli régulièrement, dès la venue de nouvelles factures, mais l'enregistrement sur le logiciel d'immobilisations ne se faisait qu'une fois, voir deux, essentiellement en fin d'exercice.

C. Sur le logiciel d'immobilisations

Le logiciel d'immobilisations est obsolète, les données qu'il demande ne correspondent pas à 100% aux données réelles comme elles figurent dans la base Excel. Par exemple, lorsqu'il faut renseigner le compte de l'immobilisation, il faut mettre uniquement la racine et non le compte en entier. Pour le nom du fournisseur, il faut mettre 401REP pour le fournisseur REP (401 pour la racine du compte). Quant aux autres données, il suffit de les copier dans les champs correspondant dans la fiche d'enregistrement des immobilisations. Après avoir entré toutes les immobilisations, il faut faire une sauvegarde sur le serveur avant de quitter le logiciel, afin que les informations ne soient pas perdues.

Après avoir entré toutes les immobilisations de l'année qui sont validées automatiquement, il faut imprimer les différents états dont nous avons besoin. Le premier état est celui des immobilisations acquises, afin de vérifier le total des immobilisations et afin d'avoir une liste les regroupant. On peut choisir la période sur laquelle les immobilisations ont été enregistrées, par exemple en sélectionnant uniquement les immobilisations de l'année 2004. Les autres états à imprimer sont l'état des immobilisations CERFA n°2054, l'état des amortissements CERFA n°2055 A et n°2055 B. Il existe encore un état qui est intéressant, c'est celui des amortissements. Il nous donne les dotations de l'année en cours ainsi que les cumuls pour chaque immobilisation.

Ces états servent à la fois pour nous en comptabilité comme états préparatoires pour comptabiliser les amortissements, pour vérification, ..., mais aussi pour les commissaires aux comptes afin de valider la partie des immobilisations. Un de ces états a aussi servi de base à l'inventaire des immobilisations.

D. L'inventaire

Un inventaire a été effectué en 2004 durant la semaine 48 en ce qui concerne les immobilisations corporelles. Nous n'avons jamais fait d'inventaire jusqu'à présent car nous sommes une entreprise encore jeune et que le besoin d'en faire un n'était pas justifié. C'est une personne du Cabinet ROUX (société de services dédiée aux activités d'expertise et d'évaluation des patrimoines des entreprises, des collectivités, des professions libérales et des particuliers) qui est venue effectuer cet inventaire en procédant à une triple affectation : budgétaire (section d'investissement), géographique (établissement, bâtiment, zone, ...) et technique (unité de production, équipement).

J'ai ainsi pu assister à une partie de l'inventaire de la zone géographique « Atelier ». Les éléments inventoriés étaient les équipements industriels du département contrôle ainsi que les bancs d'essai. La personne qui a effectué l'inventaire avait une certaine procédure à respecter qui est la suivante :

- La localisation géographique : site, bâtiment, niveau, secteur
- L'affectation analytique : centre de coût
- Descriptif : désignation, marque, type / modèle, capacité
- Références techniques disponibles : nomenclatures, n° d'équipement, ...

Pour retrouver tous les biens, la personne utilisait des bases de données que nous lui avons fournies où elle pouvait retrouver les descriptifs des immobilisations. Une de ces bases est celle extraite du logiciel d'immobilisations (liste des acquisitions). Tous les biens de l'entreprise qui constituent des immobilisations provenant des comptes 213 (constructions), 215 (installations techniques, matériels et outillages industriels) et 218 (autres immobilisations corporelles) et dont la valeur est supérieure à 765 € hors taxes déductibles (du prix d'acquisition), ont été immatriculés à l'aide d'une « étiquette support métal » de type code-barres. Les immobilisations inférieures à 765 € seront peut-être inventoriées par nous-même dans un futur proche (matériel de contrôle suivi pour des raisons d'étalonnage et de traçabilité).

Cependant, quelques biens d'une valeur inférieure à 765 € HT ont quand même été inventoriés, donc la procédure n'a pas été respectée. En effet, si l'on considère deux appareils de mesures de fonction identique mais de prix différent (dont l'un est inférieur à 765 €), l'étiquetage se fait tout de même sur les deux biens pour une question d'homogénéité. Concrètement, la procédure n'a pas pu être respectée totalement non seulement parce que la personne rencontrait des difficultés, mais aussi parce que la procédure ne pouvait pas toujours être suivie dans l'ordre.

Premièrement, il fallait retrouver les biens dans les différents secteurs, un bien n'étant pas toujours à la bonne place si une personne s'en sert ou le déplace. Deuxièmement, les biens ne sont pas toujours répertoriés dans la base de données du logiciel des immobilisations sous un libellé exact ou très expressif. Donc il est plus difficile de retrouver un bien à partir d'un libellé erroné. Ensuite, il est assez difficile d'évaluer un bien uniquement en le regardant, donc il faut s'appuyer sur la base du logiciel des immobilisations, mais alors on revient sur le problème du libellé. La personne du cabinet ROUX a donc procédé comme suit pour une partie de l'inventaire (pour les appareils de mesures - APM) :

- On recherche un bien supérieur à 765 € à partir de la base des immobilisations
- On localise le bien avec l'aide d'une personne de TECHLAM qui connaît les éléments (Roland BUHR pour les APM)
- On pose l'étiquette code-barres
- On renseigne une fiche (*voir Annexe n°4*)

Pour le secteur des bancs d'essais, la personne a procédé différemment, étant donné que la plupart des biens constituant les bancs d'essais ont une valeur supérieure à 765 € :

- Pose d'une étiquette sur un bien (pour les biens dont ne nous sommes pas propriétaires, on pose l'étiquette uniquement sur ceux dont on est responsable au regard des assurances)
- Recherche du bien dans la base à partir du nom fourni par la personne TECHLAM qui aide (Bertrand SENART pour les bancs)
- Remplir la fiche

Lorsqu'une immobilisation contient différents biens qui doivent être inventoriés, on met une étiquette par bien. Par exemple, pour le banc ARTA, on retrouve deux vérins, deux capteurs ainsi que le banc lui-même qui se situe dans une cabine. Chaque partie devrait avoir sa propre étiquette, c'est-à-dire 6 dans ce cas, et plus s'il y a encore d'autres éléments. Chaque étiquette correspond à une fiche. Les différents biens qui sont séparés par les étiquettes, seront ensuite regroupés par secteur et par machine afin de situer l'immobilisation et sa décomposition, sous un autre numéro.

Je n'ai pas assisté à l'inventaire des biens immobiliers et informatiques mais je me suis renseignée sur la procédure à suivre. Elle est en fait beaucoup plus simple que les procédures précédentes. On pose directement l'étiquette sur un bien comme un bureau qui constitue en fait un lot (bureau, chaise, ...) et une sur l'ordinateur. Comme les bureaux et les ordinateurs sont quasiment tous les mêmes, il n'y a pas de problème pour les retrouver dans la base, il suffit de prendre le numéro correspondant dans la base de façon aléatoire. Pour les ordinateurs qui sont en location, ils sont quand même identifiés, car faire la distinction entre ceux mis en location et ceux en propriété prendrait trop de temps. La séparation entre les deux sera faite plus tard.

L'employé du cabinet ROUX m'a donné quelques conseils pour mettre un libellé sur les immobilisations. Pour tout ce qui est mobilier, il faudrait mettre un libellé très simple comme « poste bureau » ou « salle réunion capacité 6 personnes ». Il faut un descriptif court et simple et il faut regrouper certains biens pour en faire des lots. En ce qui concerne le matériel informatique, il faut détailler un peu plus, par exemple il faut distinguer les différentes imprimantes et les différents photocopieurs afin qu'il n'y ait pas de confusion. Pour le mobilier de production, on peut aussi faire des postes. Par contre, pour le matériel industriel, il faut détailler au maximum. En générale, la partie mobilier correspond à environ 5 % des capitaux propres, la partie matériel industriel correspondant au reste.

II. La norme IAS n°16

Avant le 01/01/2005, il y aurait eu beaucoup de divergences entre les principes français et les nouvelles normes IFRS. Mais avec le nouveau règlement comptable applicable depuis cette date, les différences sont moindres car le comité national de la comptabilité (CNC) a cherché à se rapprocher au maximum des normes IAS / IFRS avec les nouveaux principes français. L'étude suivante va comparer les nouvelles normes avec les nouveaux ainsi que les anciens principes français.

Selon IAS 16, « une immobilisation corporelle est un élément corporel détenu par une entreprise soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de bien ou de services, soit pour être loué à des tiers et dont on s'attend à ce qu'il soit utilisé sur plus d'une période ». Cette norme concerne toutes les immobilisations corporelles à l'exclusion des actifs biologiques liés à l'agriculture (IAS 41 : Agriculture), des droits miniers, pétroliers et assimilés, et des biens immobiliers répondant à la définition des immeubles de placement (IAS 40 : Immeubles de placement).

A. Les règles d'amortissement

	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
Plan d'amortissement	Obligation de définir un plan d'amortissement spécifique pour chaque composant significatif d'une immobilisation corporelle ayant une durée d'utilité ou un rythme de consommation des avantages économiques futurs différents de ceux de l'immobilisation prise dans son ensemble (dépenses de renouvellement et de gros entretiens).	Les nouveaux principes français ont anticipé l'évolution des IFRS et en particulier (dans notre étude) de la norme IAS 16. Donc les divergences ne sont quasiment plus présente en 2005, les règles d'amortissements devenant les mêmes.	Les différences au niveau des amortissements sont nombreuses lorsqu'on compare les anciens principes français avec les nouveaux et les IFRS.

Mode d'amortissement


Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
<p>Il faut incorporer au coût de cette immobilisation, le coût des avantages accordés au personnel de production (dont les avantages de retraites et assimilés et les stock-options).</p> <p>Les dépenses comptabilisées en charges différées ou à étaler dans les anciens principes français, font partie intégrante du coût de production des immobilisations corporelles.</p> <p>Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité (l'expression de la durée d'utilisation en unités d'œuvre est désormais possible si elles reflètent au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus par l'entreprise).</p> <p>Néanmoins, la détermination du mode d'amortissement doit s'appuyer sur une démarche explicite et documentée.</p>	<p>Il n'existe pas d'évolution des principes français au niveau de l'incorporation au coût de production des avantages accordés au personnel.</p> <p>Les dépenses comptabilisées en charges différées ou à étaler dans les anciens principes français, font partie intégrante du coût de production des immobilisations corporelles.</p> <p>Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité (les unités d'œuvre sont donc possibles).</p>	<p>Les charges de personnel liées à la production de l'immobilisation (charges directes et indirectes de production) sont, en principe, incorporées au coût de production.</p> <p>Cependant, en pratique, certains avantages accordés au personnel n'étant pas comptabilisés en charges de la période de production, ils ne sont pas incorporés au coût des actifs produits (avantages de retraites et assimilés, coûts liés au stock-options).</p> <p>Sur le plan juridique, il n'y a aucun mode d'amortissement qui soit obligatoire. Par contre, sur le plan fiscal et par simplification, les modes généralement utilisés sont l'amortissement linéaire (minimal fiscal) et l'amortissement dégressif fiscal. Les autres méthodes d'amortissement (en unités d'œuvre) ne sont pas autorisées fiscalement.</p>

Début d'amortissement	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
	La date de début d'amortissement correspond au moment où l'immobilisation est en état de fonctionner même si elle n'est pas encore mise en service.	L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la date de mise en service effective de l'actif.	La date de début d'amortissement est déterminée en fonction de dispositions fiscales : - Linéaire : date de mise en service - Dégressif : premier jour du mois d'acquisition
Comptabilisation	Normes IAS / IFRS, Nouveaux et Anciens principes français		
	Les immobilisations corporelles sont initialement comptabilisées à leur coût, celui-ci étant déterminé selon des modalités différentes selon qu'il s'agit d'immobilisations acquises, produites ou reçues en échange d'autres actifs. Il existe des divergences sur les déterminations des coûts pour les anciens principes.		
Base amortissable et durée d'amortissement	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
	Obligation d'amortir les immobilisations corporelles sur la durée d'utilisation attendue par l'entreprise, avec l'obligation de déduire la valeur résiduelle estimée à la fin de cette durée d'utilisation.	<p>Les durées d'amortissements à retenir doivent obligatoirement tenir compte de l'usage attendu par l'entreprise elle-même, même si ces durées sont différentes de celles retenues dans les comptes individuels sur la base de considérations fiscales ou réglementaires.</p> <p>Obligation de prendre en compte la valeur résiduelle du bien pour la détermination de sa base amortissable.</p>	<p>Le plan d'amortissement consiste à répartir le coût d'un bien, diminué le cas échéant de sa valeur résiduelle (lorsque la durée d'utilisation du bien est nettement inférieure à sa durée de vie probable), sur sa durée probable d'utilisation.</p> <p>Toutefois, les durées probables d'utilisation retenues, sont les durées normales d'utilisation, sans prise en compte de la durée d'utilisation attendue par l'entreprise, c'est pourquoi la valeur résiduelle n'est pas retenue.</p>

Comment on l'évalue chez Techlan?

Pourquoi n'y a-t-il pas d'alignement ?

	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
Valeur résiduelle	<p>La valeur résiduelle d'une immobilisation corporelle est basée sur le montant (net des coûts de sortie) du prix qu'une entreprise pourrait obtenir de la vente de cet actif, <u>constaté à la date de l'estimation (et non à la date de fin de vie de l'actif)</u> pour des actifs similaires qui sont parvenus, à la date de l'estimation, à la fin de leur durée d'utilité et qui ont été exploités dans des conditions similaires à celle dans lesquelles l'actif sera utilisé.</p> <p>En outre, lorsque la valeur résiduelle d'une immobilisation est supérieure ou égale à sa valeur nette comptable (VNC), le bien cesse d'être amorti jusqu'à ce que sa valeur résiduelle soit de nouveau inférieure à sa VNC.</p> <p>Pour être déduite de la valeur amortissable, la valeur résiduelle doit être significative et déterminée dès l'origine de manière fiable.</p>	<p>La valeur résiduelle correspond à la valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation, diminuée des coûts de sorties, c'est-à-dire au montant nets des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché <u>à la fin de son utilisation.</u></p> <p>Pour être déduite, la valeur résiduelle doit être significative (c'est-à-dire qu'elle doit modifier de manière significative le montant des amortissements calculés) et déterminée dès l'origine, par référence à des éléments dont le montant est connu de manière fiable.</p>	<p>L'article 331-7 du règlement n°99-03 (ancien) précise : « il est tenu compte de la valeur résiduelle lorsque la durée d'utilisation du bien est nettement inférieure à la durée probable de vie ».</p>

Coût d'acquisition	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
	Le prix d'achat enregistré en comptabilité est le prix facturé déduit des escomptes, rabais, remises et ristournes.	Le prix d'achat d'une immobilisation corporelle, après déduction des taxes légalement récupérables, correspond au montant résultant de l'accord des parties à la date de l'opération.	Le prix d'achat d'une immobilisation corporelle, après déduction des taxes légalement récupérables, correspond au montant résultant de l'accord des parties à la date de l'opération.
	Sont à rajouter les droits de douanes et les taxes non récupérables, les frais directs nécessaires à la mise en état de marche en vue de l'utilisation prévue par la Direction, et les coûts d'emprunt lorsque l'entreprise a opté pour leur incorporation au coût des actifs qualifiés.	Sont à déduire au prix d'achat les rabais, remises, ristournes, et les escomptes qui ne sont pas considérés comme des produits financiers.	Sont à déduire au prix d'achat les rabais, remises et ristournes, mais surtout pas les escomptes qui sont comptabilisés en produits financiers.
	Si le délai de paiement est différent des délais habituels pour une même immobilisation (par exemple 2 mois de paiement différé), alors la dette est réactualisée et la différence entre la valeur actualisée et la valeur nominale est comptabilisée en charges financières sur la durée du différé.	Sont à rajouter au prix d'achat seuls les coûts directement attribuables engagés pour mettre en place et en état de fonctionnement les immobilisations corporelles selon l'utilisation prévue par la direction.	Sont à rajouter au prix d'achat les différents frais directement et indirectement liés à l'acquisition ou à la mise en état du bien.
	Les dépenses comptabilisées en charges à étaler dans les anciens principes français, font partie intégrante du coût d'acquisition des immobilisations corporelles.	Les dépenses comptabilisées en charges différées ou à étaler dans les anciens principes français, font partie intégrante du coût d'acquisition des immobilisations corporelles. 	En pratique, ce prix correspond au prix finalement consenti par le vendeur, quelles que soient les modalités de règlement. Il n'y a donc pas de réactualisation du prix lors de paiement différé.

Frais accessoires au coût d'acquisition	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
	<p>Les frais accessoires directs sont : le coût de préparation du site, les frais de livraisons et manutention initiaux, les frais d'installation, les honoraires des professionnels, les coûts des tests de fonctionnement (nets des éventuels produits générés lors des tests qui ont été vendus ou utilisés comme échantillons, ...) et le coût estimé de démantèlement et transport de l'actif et de rénovation du site (dans la mesure où celui-ci est comptabilisé en tant que provision).</p> <p>Donc tous les frais généraux et administratifs sont considérés comme des charges.</p> <p>Possibilité de porter les subventions d'investissements en déduction du coût des actifs concernés ou de les constater en produits différés. Possibilité d'incorporer les coûts d'emprunt.</p>	<p>Tous les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation, d'introduction d'un nouveau produit ou service, de relocalisation d'une affaire dans un nouvel emplacement ou avec une nouvelle catégorie de clients, les coûts administratifs et autres frais généraux (à l'exception des coûts des structures dédiées) et les coûts de rémunérations et autres avantages au personnel ne résultant pas directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation, ne sont pas imputables au coût d'acquisition du bien.</p> <p>Les coûts liés aux essais de bon fonctionnement devraient faire partie des coûts directement attribuables à incorporer au coût d'acquisition d'une immobilisation, déduction faite des revenus nets provenant de la vente des produits obtenus durant la mise en service.</p> <p>Pas de modification des principes français pour les subventions et les coûts d'emprunts.</p>	<p>Les coûts de réalisation des tests destinés à vérifier que les immobilisations corporelles fonctionnent correctement ne sont pas inclus dans les frais accessoires d'achat, ceux-ci étant limités aux frais de transport, d'installation et de montages nécessaire à la mise en état d'utilisation des immobilisations par l'entreprise.</p> <p>Interdiction de porter les subventions d'investissements en déduction du coût des actifs concernés mais possibilité de les constater en produits différés. Possibilité d'incorporer les coûts d'emprunt.</p>

	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
Coût de production	<p>Le coût de production d'une immobilisation corporelle est déterminé selon les mêmes principes que le coût d'une immobilisation acquise.</p> <p>Lors de la production d'une immobilisation pour son propre compte, le coût de production ne comporte pas les charges indirectes, sauf lorsque l'entité produit des actifs similaire en vue de les vendre dans le cadre de son activité normale.</p> <p>Tout comme pour le coût d'acquisition, les coûts de réalisation des tests de fonctionnement sont à inclure dans le coût de production.</p>	<p>Le coût d'entrée d'une immobilisation corporelle produite correspond à son coût de production, défini, comme en principes français actuels, comme étant égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production (charges directes et indirectes).</p> <p>Tout comme pour les IFRS, les coûts de réalisation des tests de fonctionnement sont à inclure dans le coût de production.</p>	<p>Le coût d'entrée d'une immobilisation corporelle produite correspond à son coût de production, qui est égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production de l'immobilisation.</p> <p>Les coûts de réalisation des tests destinés à vérifier que les immobilisations corporelles fonctionnent correctement sont généralement incorporés dans le coût de production, pour le montant brut des coûts de réalisation des tests, c'est-à-dire en dehors de toute déduction des produits éventuellement générés pendant la phase de tests.</p>

Immobilisations acquises par voie d'échange	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
	<p>Le traitement pour les échanges entre immobilisations similaires ou dissemblables est le même : comptabilisation à la juste valeur sans déduction des coûts de sortie (avec constatation d'un gain ou d'une perte).</p> <p>Cependant, si les échanges n'ont pas de substance commerciale (c'est-à-dire qui affecte de manière significative soit les flux financiers attendus de l'usage de l'actif soit le résultat des opérations auquel il participe) et lorsque la juste valeur de l'immobilisation ne peut être déterminée de manière fiable, l'échange est valorisé à la VNC du bien donné.</p>	<p>L'évaluation d'une immobilisation acquise par voie d'échange s'effectuerait à sa valeur vénale, à moins que la transaction n'ait pas de substance commerciale ou que la valeur vénale de l'immobilisation donnée ou reçue ne puisse pas être évaluée de façon fiable.</p> <p>La valeur vénale est ici définie comme le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.</p>	<p>Le coût d'entrée d'une immobilisation acquise par voie d'échange correspond à la valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est la plus sûre, sans que la notion de valeur vénale soit définie.</p>

B. Les modifications possibles

	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
Plan d'amortissement	<p>Obligation de modifier le plan d'amortissement suite à la constatation (ou la reprise) d'une dépréciation.</p> <p>Obligation de revoir à chaque clôture annuelle la durée d'utilité, la valeur résiduelle et le mode d'amortissement des immobilisations corporelles.</p> <p>Toute modification est comptabilisée comme un changement d'estimation, c'est-à-dire de façon prospective.</p>	<p>Évolution vers les IFRS pour le plan d'amortissement (dépréciation).</p> <p>Pas de modification des principes français pour la révision du plan d'amortissement.</p>	<p>Il n'est pas obligatoire de modifier le plan d'amortissement suite à la constatation (ou la reprise) d'une dépréciation.</p> <p>Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision du plan en cours d'exécution. Toutefois, aucune périodicité spécifique n'est imposée et, même en cas de révision d'un plan d'amortissement, la pratique ne procède que très rarement à la révision des valeurs résiduelles estimées à la date d'acquisition et éventuellement déduites de la base amortissable.</p>
Évaluation à la clôture	<p>La norme IAS 16 prévoit deux méthodes d'évaluation des immobilisations corporelles à la clôture : le coût amorti et la réévaluation. Le choix de l'une ou l'autre de ces méthodes est indépendant de chaque catégorie d'immobilisations (les deux sont donc possible dans un même exercice), contrairement aux anciens principes français.</p>		

Normes IAS / IFRS et Nouveaux principes français	
Comptabilisation au coût amorti	<p>La base amortissable de l'immobilisation correspond à son coût d'entrée diminuer de sa valeur résiduelle et doit être amorti sur sa durée d'utilité.</p> <p>Plusieurs modes d'amortissements sont possibles, à conditions qu'ils reflètent le mode de consommation des avantages économiques attendus de l'actif :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Linéaire : répartition de manière égale de la base amortissable sur la durée de vie de celui-ci. - Dégressif : application d'un taux constant à une valeur dégressive (la valeur résiduelle de l'exercice). - Dégressif à taux décroissant à valeur constante : l'amortissement se calcule en effectuant le rapport entre le numéro d'ordre de l'année considérée et la somme des numéros d'ordre de l'ensemble des années. - Les unités de production : l'amortissement est déterminé en fonction du nombre d'unités produites par rapport à la capacité totale de production (heures machines, quantité de pièces, ...), c'est-à-dire : $= (\text{Nombre d'unités produites pendant l'exercice} / \text{Capacité totale de production}) \times \text{Valeur de l'immobilisation}$
	<p>Anciens principes français :</p> <p>La base amortissable de l'immobilisation correspond à son coût d'entrée et doit être amorti sur sa durée probable d'utilisation.</p> <p>Deux modes d'amortissements sont possibles :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Amortissement linéaire : répartition de manière égale de la base amortissable sur la durée de vie de celui-ci. - Amortissement dégressif : application d'un taux constant à une valeur dégressive (la valeur résiduelle de l'exercice).

Normes IAS / IFRS	Nouveaux et Anciens principes français
<p>La réévaluation des immobilisations n'est pas à appliquer à toutes les catégories d'immobilisations.</p> <p>La base de la réévaluation est la juste valeur à la date de réévaluation :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pour les terrains et construction, la juste valeur correspond à leur valeur de marché, déterminée sur la base d'une estimation effectuée en général par des évaluateurs professionnels qualifiés. - Pour les installations de production, la juste valeur est déterminée par estimation. Lorsqu'il n'y a pas d'indication de la valeur de marché en raison de la nature spécialisée des installations de production, et du fait que ces installations sont rarement vendues (sauf dans le cadre d'un transfert de l'activité), elles sont réévaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement. <p>Les réévaluations doivent être régulièrement mises à jour afin d'éviter que la valeur comptable diffère de la juste valeur à la date de clôture.</p> <p>L'écart de réévaluation est porté dans les capitaux propres. En cas de réévaluation à la baisse postérieure à une réévaluation à la hausse, l'écart de réévaluation négatif est imputé sur l'écart de réévaluation initial. L'excédent éventuel est porté en charges.</p> <p>Ce point sera plus détaillé avec l'étude du cas pratique de la page 38 dans la partie méthodologie après la norme.</p>	<p>La réévaluation des immobilisations est autorisée à condition qu'elle le soit pour l'ensemble des catégories d'immobilisations.</p> <p>La réévaluation doit être opérée sur la base des valeurs actuelles, à la date de la réévaluation, des actifs concernés. Pour estimer la valeur actuelle, l'entreprise peut utiliser la technique qu'elle estime la mieux appropriée et se référer en particulier :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aux cours pratiqués sur un marché approprié - À la valeur d'entrée en comptabilité affectée d'un indice de prix spécifique à la famille de biens à laquelle appartient l'immobilisation - À la valeur d'entrée affectée d'un indice exprimant les variations du niveau général des prix <p>Par dérogation à la méthode du coût historique amorti, les immobilisations peuvent être réévaluées. Il s'agit d'une exception qui, si elle est appliquée, n'a pas lieu de l'être de façon permanente et peut être opérée uniquement de manière ponctuelle.</p> <p>Les pertes de valeur des immobilisations corporelles réévaluées sont pratiquées sur la base de la valeur réévaluée et comptabilisées en charges de la période par le biais de dotations aux provisions pour dépréciation, sans reprise en résultat de l'écart de réévaluation positif antérieurement comptabilisé en capitaux propres</p>

Immobilisations destinées à être cédées	Normes IAS / IFRS	Nouveaux et Anciens principes français
	<p>L'amortissement des actifs corporels destinés à être cédés et des actifs corporels faisant partie d'un groupe d'actifs destinés à être cédés, cesse à compter de la date de leur classement dans cette catégorie.</p> <p>Les immobilisations destinées à être cédés sont évaluées au plus faible de leur valeur comptable et de leur juste valeur nette de frais de cession. Les écarts par rapport à la juste valeur nette de frais de cession constituent des dépréciations (ou des reprises si la valeur a augmenté).</p> <p>Ces immobilisations sont classées séparément au bilan. Lorsqu'une immobilisation préalablement classée en actifs destinés à être cédés ne satisfait plus aux critères correspondants, elle est reclassée en immobilisations et évaluée au plus bas de la VNC calculée, en incluant tous les amortissements et dépréciations qui aurait du intervenir pendant la période de classement en actifs destinés à être cédés et de sa valeur recouvrable (c'est-à-dire la valeur la plus élevée entre juste valeur nette de l'actif et sa valeur d'utilité).</p>	<p>Dans le cadre où l'amortissement utilisé est le linéaire ou le dégressif, l'amortissement doit être poursuivi jusqu'à la date de cession effective des immobilisations.</p>

Mises hors services et sorties	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français	Anciens principes français
	<p>La sortie d'une immobilisation corporelle du bilan se produit en cas de cession ou lorsque l'entité n'en attend plus d'avantages économiques. Les gains ou les pertes consécutives à la sortie d'un actif sont inscrits au compte de résultat.</p> <p>Le prix d'une immobilisation incorporelle doit être actualisé en cas de paiement différé. La différence entre la valeur actualisée du prix de cession et sa valeur nominale constitue alors un produit d'intérêt comptabilisé de manière étalée sur la durée du différé de paiement.</p>	<p>Les immobilisations transférées ne devraient être sorties de l'actif du vendeur que si l'acquéreur les comptabilise à son actif, c'est-à-dire généralement si et seulement si les risques et avantages ont été transférés à l'acquéreur.</p> <p>Pas de modification pour le prix de cession.</p>	<p>La sortie d'un actif du bilan est constatée à la date du transfert de propriété de cet actif ou lors de sa mise au rebut.</p> <p>Le prix de cession d'une immobilisation corporelle correspond au prix indiqué dans l'acte de vente, indépendamment des modalités de règlement.</p>

C. Les dépenses ultérieures

	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français
Approche par composants	<p>Obligation de séparer chaque partie d'une immobilisation dont le coût est significatif par rapport au coût total de l'immobilisation ainsi que pour les immobilisations qui ont des composants qui doivent être remplacés régulièrement.</p> <p>Les éléments qui ont la même durée ainsi que le même mode d'amortissement peuvent tout de même être regroupés.</p> <p>Lorsqu'une partie d'une immobilisation est remplacée, si les coûts de remplacement répondent aux conditions générales de comptabilisation d'un actif et que la VNC de la partie remplacée est comptabilisée comme une sortie d'immobilisation, alors les coûts de remplacement ultérieur de la partie remplacée de l'immobilisation, sont immobilisés au moment où ils sont engagés.</p> <p>La partie pratique de l'approche par composants sera plus détaillée dans la partie méthodologie après la norme avec l'étude de la presse à la page 44.</p>	<p>L'approche par composants, telle que décrite pour les anciens principes, est obligatoire pour les composants significatifs destinés, dès l'acquisition de l'immobilisation, à être remplacés au terme d'une durée prédéterminée plus courte que la durée de l'immobilisation prise dans son ensemble.</p> <p>Les coûts ultérieurs de remplacement ou de renouvellement doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la VNC du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.</p>

Approche par composants	Anciens principes français
	<p>Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, deux comptabilisations sont possibles, depuis le 01/01/2003 :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comptabilisation de l'actif dans son ensemble - Comptabilisation de l'actif selon l'approche par composants <p>Pour la première méthode, le coût de l'actif est amorti sur une durée unique. En cas de remplacement ou de renouvellement partiel d'un des éléments constitutifs de l'actif, l'actif n'est pas modifié et l'ensemble des coûts de remplacement est comptabilisé en charges.</p> <p>Ces coûts de remplacement doivent être provisionnés sous forme de <i>provision pour grosses réparations</i> si l'entreprise la faisait déjà avant le 01/01/2003 ; dans le cas contraire, la constitution d'une provision pour grosses réparations est interdite.</p> <p>Pour la deuxième méthode, chaque composant significatif destiné à être remplacé au terme d'une durée prédéterminée, plus courte que la durée d'utilisation de l'immobilisation prise dans son ensemble, doit être inscrit distinctement à l'actif et amorti sur sa propre durée d'utilité. A ce moment là, les provisions pour grosses réparations sont interdites et le remplacement de chaque composant entraînera une sortie d'actif et l'entrée d'un nouvel élément.</p>

Gros entretien ou grosses réparations	Normes IAS / IFRS	Nouveaux principes français
	<p>Quand un actif fait l'objet de visites ou de révisions significatives effectuées à intervalles réguliers, le coût de ces révisions fait partie de la valeur comptable de l'actif corporel et est inscrit en tant qu'actif dès lors que les critères de comptabilisation d'un actif sont remplis.</p> <p>La VNC résiduelle des coûts d'une précédente révision est sortie de l'actif, qu'elle ait été ou non identifiée en tant que composant à la date de comptabilisation initiale de l'actif, puis est comptabilisée en charge.</p> <p>Comme les coûts de remplacement de certains composants, ces coûts sont amortis sur la durée séparant deux révisions et lorsque les dépenses surviennent, elles sont inscrites à l'actif et amorties sur la même durée.</p>	<p>Le choix entre constituer une provision pour grosses réparations ou appliquer l'approche par composants perdurera avec les nouveaux principes (contrairement aux dépenses de renouvellement ; voir le point précédent « approche par composants »).</p>

Anciens principes français

Les dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel et qui ont pour seul but 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 initialement prévue, peuvent, depuis le 01/01/2003, être comptabilisés, au choix de l'entreprise, selon une des deux méthodes suivantes :

- Constitution d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions
- Approche par les composants

D'après la première méthode, il n'y a pas d'identification d'un composant « coûts d'entretien » lors de la comptabilisation initiale du bien.

Les coûts de chaque révision majeure planifiée, sont des charges dont la prise en compte est anticipée par le biais de la constitution d'une provision pour grosses réparations, de manière étalée sur la durée séparant la date de deux gros entretiens ou révisions.

D'après la deuxième méthode, il y a identification, lors de la comptabilisation initiale de l'immobilisation, d'un composant « coûts d'entretien », distinct des composants physiques de l'immobilisation et amortissable sur la période devant courir jusqu'à la prochaine révision planifiée.

Les coûts de révisions engagés après l'acquisition de l'immobilisation, sont immobilisés lorsqu'ils sont engagés au moment de la révision planifiée, et amortis, à leur tour, sur la période devant courir jusqu'à la prochaine révision planifiée.

La constitution d'une provision pour grosse réparation est interdite.

	Normes IAS / IFRS et Nouveaux principes français	Anciens principes français
Autres dépenses ultérieures	<p>Les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations corporelles déjà comptabilisées doivent être immobilisées si et seulement s'il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants et si son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante. Les autres dépenses sont comptabilisées en charges.</p>	<p>Les dépenses engagés au titre d'une immobilisation corporelle déjà comptabilisée constituent des charges d'exploitations si elles ont pour effet de maintenir les éléments d'actifs dans un état normal, ou des immobilisations si elles ont pour effet une augmentation de la valeur ou de la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif.</p>
	<p>Lorsqu'une immobilisation est remplacée en partie, et qu'elle répond aux conditions précitées, alors la VNC de la partie remplacée (ou renouvelée) doit être comptabilisée en charge, et ce, que cette partie ait été identifiée comme un composant dès la date de comptabilisation initiale ou non.</p>	<p>Il en résulte que les dépenses d'entretien et de réparation sont des charges, et les dépenses d'amélioration et additions d'éléments sont des immobilisations. Lorsque les dépenses représentent un remplacement d'une partie du bien, elles sont capitalisées et la VNC de la partie remplacée est en principe comptabilisée en charges, ce qui n'est pas toujours respecté.</p>

Dépréciation	Normes IAS / IFRS
	<p>La dépréciation étant traitée par la norme IAS 36, nous allons voir seulement un récapitulatif de la norme concernant les immobilisations corporelles.</p> <p>La dépréciation d'une immobilisation est la constatation que sa valeur actuelle est demeurée inférieure à sa valeur nette comptable. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la VNC de l'immobilisation est comparée à sa valeur d'usage. La valeur actuelle est la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.</p> <p>Pour la détermination de la valeur actuelle, il est procédé comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Si la valeur vénale est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée. - Si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable, c'est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue. <p>La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.</p> <p>La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié. Il en est de même en cas de reprise de la dépréciation.</p>

D. Les conséquences fiscales

L'article 38 quater de l'annexe III du code général des impôts pose le principe de connexion forte entre les règles comptables et fiscales : « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt. »

Conséquences	
Durée d'amortissement	Les amortissements dérogatoires prescrits par des textes particuliers fondés sur une durée d'amortissement fiscal plus courte (logiciels) ou sur un mode dégressif sans changement de durée, constituent des provisions réglementées. Comme les durées des IFRS sont en général plus longues, elles ne peuvent donc constituer des provisions.
Valeur résiduelle	La prise en compte, dans la base amortissable, de la valeur résiduelle déconnecte le calcul de l'annuité d'amortissement comptable des règles fiscales qui ne reconnaissent pas la valeur résiduelle. En conséquence, à la fin de l'exercice, la somme des amortissements comptabilisés peut se trouver inférieure au montant cumulé des amortissements linéaires calculés sans la diminution de la valeur résiduelle. Il y aura donc des réintégrations fiscales à faire. Pour ne pas perdre le droit de déduire les amortissements différés, le complément peut donner lieu, dans les comptes individuels, à comptabilisation en amortissements dérogatoires.
Unités d'œuvre	L'administration admet de retenir les unités d'œuvre dans des cas précis, comme par exemple pour les moules utilisés pour la transformation des matières plastiques conçus pour une production déterminée. Dans les autres cas, ce mode de détermination de la durée de l'amortissement n'est pas interdit mais, encore faut-il que le montant cumulé des amortissements constatés soit supérieur au minimum linéaire.

Approche par composants	<p>La décomposition d'une immobilisation en plusieurs composants entraîne la nécessité d'établir un plan d'amortissement séparé pour chaque composant (en fonction de leur durée réelle d'utilisation).</p> <p>Il n'existe pas cette notion de composant en fiscalité mais rien ne s'y oppose ; le remplacement d'une partie de l'actif est considéré comme un entretien et est déductible sauf s'il augmente la durée de vie de l'immobilisation.</p>
Dépréciation	<p>L'administration fiscale considère que la dépréciation d'une immobilisation amortissable est normalement prise en compte avec l'amortissement. En cas de dépréciation effective et définitive due à des circonstances exceptionnelles, elle admet la comptabilisation d'un amortissement exceptionnel, en plus de l'amortissement normal. Elle est opposée à ce que la base amortissable soit modifiée de manière prospective suite à la constatation ou à la reprise des dépréciations.</p>
Provisions pour dépréciations	<p>L'obligation de procéder à un test de dépréciation systématique risque d'augmenter le nombre des provisions fondées sur la valeur d'usage, dont les modalités de calcul sont très subjectives. De ce fait, les bases d'amortissements seront réduites et cela pourrait aboutir à ne plus respecter la règle de l'amortissement minimal obligatoire (linéaire).</p>
Provisions pour gros entretiens	<p>Ces provisions peuvent être comptabilisées soit en charges, et la déduction devrait être admise au plan fiscal (ce qui n'est pas conforme à IAS 16), soit comme un composant distinct du coût d'acquisition. Dans ce cas, la déduction de l'amortissement pourrait ne pas être admise au plan fiscal.</p>

III. La méthodologie après la norme

L'étude que l'on vient de voir ne correspond pas entièrement à TECHLAM. En effet, chaque entreprise ayant des éléments de comptabilisation, des choix stratégiques différents, les impacts des normes ne seront pas les mêmes. Dans notre cas, les modifications précitées ne vont pas toutes avoir de l'influence, seules certaines vont apporter des changements.

A. Dans la pratique

La norme IAS 16 étant assez complète et nécessitant des informations au fur et à mesure, nous n'avons pas encore pu définir toutes les modifications à faire. Par exemple, les nouvelles durées ne nous ont toujours pas été transmises par SNECMA, donc on ne peut pas définir les durées d'amortissement IFRS dans le logiciel. Comme certaines données sont manquantes, la pratique n'est pas encore fixée, c'est pourquoi le plus intéressant pour nous, est d'étudier un cas pratique tenant compte de la norme sur les immobilisations corporelles et d'étudier une de nos immobilisations avec l'approche par composants.

Cas pratique : Immobilisations corporelles et Réévaluations

Énoncé :

Fin N-5, la société EXXO a procédé à une réévaluation de ses terrains et immeubles dans ses comptes consolidés établis en normes IFRS. Il subsiste encore à son bilan, au 31/12/N, les immobilisations réévaluées inscrites dans le tableau ci-dessous :

Nature de l'immobilisation	Valeur		Cumul amortissement Fin N		Dotation N	
	Non réévaluée	Réévaluée Fin N-5	Avant réévaluation	Après réévaluation	Avant réévaluation	Après réévaluation
Terrain	2 500 000	3 000 000	-	-	-	-
Immeuble ⁽¹⁾	20 000 000	25 000 000	7 500 000	4 166 666	500 000	833 333

⁽¹⁾ Acquis fin N-15, amortissement linéaire sur 40 ans

Amortissements (A) jusqu'à la date de réévaluation (10 ans) :

$$\sum A_{N-5} = 20\,000\,000 \times 10/40 = 5\,000\,000$$

Valeur nette à la date de réévaluation :

$$VNC_{N-5} = 20\,000\,000 - 5\,000\,000 = 15\,000\,000$$

Amortissements de la date de réévaluation au 31/12/N (5 ans) : le taux linéaire est modifié suite à la réévaluation car il a fallu revoir le plan d'amortissement ; au 31/12/N-5, il reste 30 ans à amortir sur la nouvelle valeur brute de l'immobilisation, soit 25 000 000 :

$$\sum A_{N-5 \text{ à } N} = 25\,000\,000 \times 5/30 = 4\,166\,667$$

Dotation de l'année N :

$$D_N = 25\,000\,000 \times 1/30 = 833\,333$$

Par simplification, on suppose que la valeur nette comptable réévaluée au 31/12/N est proche de la juste valeur des biens à cette date et qu'aucune nouvelle réévaluation n'est nécessaire.

Questions :

1. *Indiquer les écritures comptables de retraitement nécessaires pour prendre en compte les effets de la réévaluation au 31/12/N (application des normes IFRS).*
2. *L'immeuble est cédé au 01/01/N+1 pour 24 000 000 euro (baisse de la valeur de marché en raison d'un changement significatif dans l'environnement ; Indiquer les écritures comptables de cession correspondantes à la fois en social (normes françaises) et en normes IFRS.*
3. *Au 31/12/N+1, le terrain est réévalué à hauteur de 2 000 000 euro. Indiquer les écritures comptables nécessaires en social et en normes IFRS.*

On négligera l'impact des impôts différés dans ce cas pratique.

Réponses :

1. Écriture de passage des comptes sociaux en normes IFRS pour le terrain :

On enregistre en fait le montant de la réévaluation, c'est-à-dire l'augmentation de la valeur brute. Comme un terrain n'est pas amorti, l'écriture est simple.

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
211	Terrain	500 000	
105	Écart de réévaluation		500 000 ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Reprise antériorité : 3 000 000 - 2 500 000

Écriture de passage des comptes sociaux en normes IFRS pour l'immeuble :

Un immeuble étant amortissable, il faut reprendre les amortissements comptabilisés avant la réévaluation.

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
213	Immeuble	5 000 000	
2813	Amortissements cumulés	5 000 000	
105	Écart de réévaluation		10 000 000 ⁽¹⁾
106	Réserves	1 333 333	
2813	Amortissements cumulés		1 333 333 ⁽²⁾
681	Dotation aux amortissements	333 333	
2813	Amortissements cumulés		333 333 ⁽³⁾

⁽¹⁾ réévaluation : $25\,000\,000 - 20\,000\,000 = 5\,000\,000$; amortissements jusqu'à la date de réévaluation = $5\,000\,000$; $5\,000\,000 + 5\,000\,000 = 10\,000\,000$ d'écart de réévaluation

⁽²⁾ Lors d'un changement de méthode, il faut tracer les années précédentes et mettre la différence entre les anciens et les nouveaux amortissements en capitaux (dans notre cas, en réserves). Le montant à mettre en réserve est égal à :

= dotation annuelle après réévaluation x nombre d'années après réévaluation - (dotation annuelle avant réévaluation x nombre d'années avant réévaluation - amortissements comptabilisés avant la réévaluation)

$$= 833\,333 \times 4 - (500\,000 \times 14 - 5\,000\,000)$$

$$= 3\,333\,333 - (7\,000\,000 - 5\,000\,000)$$

$$= 1\,333\,333$$

$$^{(3)} 833\,333 - 500\,000 = 333\,333$$

2. Cession de l'immeuble au 01/01/N+1 :

Écriture dans les comptes sociaux français :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	24 000 000 ⁽¹⁾	
2813	Amortissements cumulés	7 500 000 ⁽²⁾	
213	Immeuble		20 000 000 ⁽³⁾
765	Résultat cession		11 500 000 ⁽⁴⁾

⁽¹⁾ 24 000 000 = montant de la cession

⁽²⁾ 7 500 000 = cumul des amortissement à fin N

⁽³⁾ 20 000 000 = sortie de l'immobilisation à sa valeur brute

⁽⁴⁾ 24 000 000 - (20 000 000 - 7 500 000) = 11 500 000

Écriture de passage des comptes sociaux en normes IFRS :

99

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
213	Immeuble	5 000 000	
2813	Amortissements cumulés	5 000 000	
765	Écart de réévaluation		10 000 000
106	Réserves	1 666 667	
2813	Amortissements cumulés		1 666 667 ⁽¹⁾

$$\begin{aligned}
 ^{(1)} \quad & 833\,333 \times 5 - (500\,000 \times 15 - 5\,000\,000) = 4\,166\,667 - (7\,500\,000 - 5\,000\,000) \\
 & = 1\,666\,667
 \end{aligned}$$

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
675	Résultat de cession	8 333 333 ⁽¹⁾	
2813	Amortissements cumulés		3 333 333 ⁽²⁾
213	Immeuble		5 000 000 ⁽³⁾
105	Écart de réévaluation	10 000 000	
106	Autres réserves		10 000 000 ⁽⁴⁾

⁽¹⁾ - résultat de cession consolidé IFRS = prix de cession – VNC réévaluée

$$= 24\,000\,000 - (25\,000\,000 - 4\,166\,667)$$

$$= 24\,000\,000 - 20\,833\,333$$

$$= 3\,166\,667$$

- résultat de cession social = 11 500 000

- ajustement du résultat consolidé IFRS / résultat social = 11 500 000 - 3 166 667

$$= 8\,333\,333$$

⁽²⁾ amortissements cumulés après réévaluation = 7 500 000 - 4 166 667 = 3 333 333

⁽³⁾ sortie de l'immobilisation pour sa valeur réévaluée = 5 000 000

⁽⁴⁾ élimination de l'écart de réévaluation lors de la sortie de l'actif : à noter, l'écart de réévaluation ne passe jamais en résultat et le transfert en autres réserves est facultatif.

3. Réévaluation du terrain au 31/12/N+1 :

Le terrain doit faire l'objet d'un test de dépréciation conformément à IAS 36. Si la valeur recouvrable correspond à la valeur de marché (la valeur d'utilité étant inférieure ou égale à la valeur de marché), une perte de valeur doit être constatée à hauteur de 500 000 € (2 500 000 - 2 000 000).

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681	Dotations aux provisions	500 000	
291	Provision pour dépréciation		500 000

En IFRS, la perte de valeur doit être déterminée par référence à la valeur comptable réévaluée, soit une perte de valeur de 1 000 000 € (2 000 000 - 3 000 000) imputée en priorité sur l'écart de réévaluation figurant en capitaux propres au titre de terrain.

Les écritures de retraitement en normes IFRS sont les suivantes :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
211	Terrain	500 000	
105	Écart de réévaluation		500 000 ⁽¹⁾
105	Écart de réévaluation	500 000	
681	Dotations aux provisions		500 000 ⁽²⁾
211	Terrain		
291	Provision pour dépréciation	500 000	
681	Dotations aux provisions		500 000 ⁽³⁾

⁽¹⁾ reprise de l'écriture à l'ouverture

⁽²⁾ réévaluation au 31/12/N+1

⁽³⁾ annulation de la provision constatée en principes français

Après ce cas pratique, il est aussi intéressant de voir comment on pourrait dissocier une de nos immobilisations qui soit conséquente en différents composants, d'après une liste des immobilisations corporelles dont la valeur d'acquisition est supérieure à 15 000 € (*voir Annexe n°5*).

Immobilisations corporelles et approche par composants

L'immobilisation choisie est la « presse 1500T », seule immobilisation dans le patrimoine de TECHLAM qui aura un impact avec les normes IFRS, les autres biens étant soit déjà amortis par composants, soit de valeur insignifiante, soit totalement amortis. La presse est amortie sur 8 ans en mode linéaire. Seul le mode est conservé pour l'application des IFRS, les durées étant modifiées pour chaque composant.

La presse, fournie par PINETTE, a été acquise le 01/01/2002 pour un montant de 571 256,36 euro. Ce bien a commencé à être amorti le 01/12/2002 en linéaire sur 8 ans. Le décalage entre la date d'acquisition et le début d'amortissement est dû au fait que la presse avait été achetée en prévision d'un contrat. Mais ce dernier n'ayant pas été conclu, aucun profit ne ressortait de cette immobilisation. Alors une négociation a été mise en œuvre avec les commissaires aux comptes afin que la presse reste sous scellée jusqu'à la date de début d'amortissement qui a été repoussée jusqu'au 01/12/2002, ainsi qu'avec le fournisseur pour prolonger la garantie et pour planifier la réception finale de la presse au 01/12/2002.

Pratique de l'approche par composants :

Il existe trois méthodes applicables au passage des comptes sociaux en normes IFRS :

- la méthode rétrospective
- la réallocation de la VNC
- l'évaluation à la juste valeur

Cette dernière méthode est rejetée à ce jour par le CNC, donc seules les deux autres pratiques vont être exposées. Pour justifier des différents montants des composants, il faut soit une facture d'origine, soit des « dires d'experts », soit la valeur actuelle suite à un remplacement.

La méthode rétrospective est actuellement la méthode préférentielle. Il s'agit de reconstituer les dotations annuelles depuis la date de début d'amortissement en distinguant les différents composants. Pour cela, il suffit d'établir des plans d'amortissements pour chaque composant distinct. Dans notre cas, avec l'aide de Bertrand SENART – responsable Moyens industriels généraux / Travaux neufs – nous avons découpé la presse 1500T en quatre éléments : le bâti mécanique, la centrale hydraulique, l'armoire de commande électrique et l'acquisition de données.

Nous avons reconstitué le plan d'amortissement de ces différents composants afin de connaître les cumuls des dotations au 31/12/2004 avec l'application des IFRS. Ce montant va être comparé avec le cumul à la même date des dotations avant l'application des IFRS, l'écart entre les deux montants va constituer un produit ou une charge. Ce montant sera fiscalisé par 1/5^{ème} par an ou en une seule fois si l'écart est inférieur à 150 000 euro. L'écart est à enregistrer en capitaux propres au 01/01 de l'année suivante suite au principe du changement de méthode.

La méthode par réallocation de la VNC consiste à reprendre les amortissements déjà comptabilisés et de continuer avec l'approche par composants au début de l'exercice suivant. Il faut calculer les nouvelles dotations de chaque composant sur la base de la VNC globale à la fin de l'exercice précédent en tenant compte de ce qui a déjà été amorti pour réactualiser les durées d'amortissement.

Analyse des plans d'amortissements :

- plan d'amortissement initial (*voir Annexe n°6*)

Ce plan nous montre les dotations normales en tenant compte de la durée fiscale sur 8 ans. Dans la comptabilité, ce sont ces dotations que l'on retrouve pour 2002, 2003 et 2004. On sait donc que le bien a une valeur d'origine de 571 256,36 euro, que le cumul des dotations au 31/12/2004 est de 148 878,80 et que la VNC au 31/12/2004 est de 422 377,56.

- plan d'amortissement : méthode rétrospective (*voir Annexe n°7*)

Le tableau d'amortissement est beaucoup plus complet que le précédent car il montre le détail des amortissements pour chaque composant. La valeur d'origine est toujours de 571 256,36 euro, mais elle est répartie différemment. On a 355 321,46 euro pour le bâti mécanique, 35 417,89 pour la centrale hydraulique, 155 381,73 pour l'armoire de commande électrique et de 25 135,28 euro pour l'acquisition de données suite à une répartition donnée par notre fournisseur PINETTE. Donc le justificatif est équivalent à une facture d'origine.

Des durées d'amortissements ont été définies pour chaque composant, respectivement 25, 20, 15 et 10 ans. Les dotations ont été recalculées dès la date d'acquisition pour chaque élément. On a donc un cumul pour le bâti mécanique, un pour la centrale hydraulique et ainsi de suite. Les dernières colonnes reprennent toutes les dotations pour en faire une dotation, un cumul et une VNC unique. Après la dernière dotation qui est celle du bâti amorti sur 25 ans, on voit que le cumul est bien de 571 256,36.

Le cumul des dotations à fin 2004 après IFRS est différent du cumul des dotations à fin 2004 avant IFRS. En effet, on constate un écart favorable de 88 715,89. Comme cet écart est inférieur à 150 000 euro, on peut le prendre le fiscalisé en une seule fois sur l'exercice, nous n'avons donc pas besoin d'étaler cette valeur sur 5 ans.

L'écriture à passer au 01/01/2005 est donc la suivante :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
28154	Amortissement de la presse	88 715,89	
110 ⁽¹⁾	Report à nouveau		88 715,89

⁽¹⁾ Nous avons choisi de passer cette écriture en report à nouveau dans les capitaux propres.

*auts
asul*

*Comment la presse
a été décomposée ?*

Ensuite, au 31/12/2005, l'écriture à passer sera :

*Durée presse 8 ans
Durée des autres composants > 8 ans*

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681	Dotations aux amortissements	28 856,06	
28154	Amortissement de la presse		28 856,06

Ou bien plus en détail :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681	Dotations aux amortissements	28 856,06	
28154	Amortissement du bâti		14 212,86
28154	Amortissement de la centrale		1 770,89
28154	Amortissement de l'armoire		10 358,78
28154	Amortissement de l'acquisition		2 513,53

Lors du remplacement d'un des composants, le plan est normalement poursuivi pour le composant donné, il y aura juste la dotation cumulée qui va changer suivant le montant à amortir.

pas de réaffectat° en cpte 2154??

- plan d'amortissement : réallocation de la VNC (*voir Annexe n°8*)

Ce plan d'amortissement est moins évident à établir car il faut continuer à calculer sur la base du plan initial. En effet, on reprend la VNC au 31/12/2004, soit 422 377,56, et on effectue la répartition entre les différents composants afin de connaître ce qu'il reste à amortir. On trouve ainsi les données suivantes :

- VNC pour le bâti : 262 718,84
- VNC pour la centrale : 26 187,41
- VNC pour l'armoire : 114 886,70
- VNC pour l'acquisition : 18 584,61

On recalcule alors les amortissements à partir de ces VNC avec les durées restantes à amortir, soit 22,92 ans pour le bâti, 17,92 ans pour la centrale et ainsi de suite.

Au 31/12/2005, on passe alors l'écriture suivante :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681	Dotations aux amortissements	24 170,21	
28154	Amortissement de la presse		24 170,21

Ou bien plus en détail :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681	Dotations aux amortissements	24 170,21	
28154	Amortissement du bâti		11 464,91
28154	Amortissement de la centrale		1 461,75
28154	Amortissement de l'armoire		8 895,55
28154	Amortissement de l'acquisition		2 348,00

Lors du remplacement d'un des composants, le plan est normalement poursuivi pour le composant donné, il y aura juste la dotation cumulée qui va changer suivant le montant à amortir.

Cette étude va nous permettre de modifier le plan d'amortissement de la Presse 1500T à partir du 01/01/2005 en suivant la méthode rétrospective. La seule modification qui sera peut-être faite, c'est la durée d'amortissement par composant, celle-ci étant fournie par Bertrand SENART, et non par le groupe SNECMA, ce dernier devant nous fournir les durées d'amortissements des immobilisations définies pour tout le groupe.

B. Sur Excel

Le tableau Excel vu précédemment a été repris et modifié. Des colonnes ont été rajoutées afin de compléter au mieux les données demandées par la norme IAS 16 (*voir Annexe n°9*) et aussi par le nouveau logiciel. Les immobilisations n'ayant pas été enregistrées à ce jour, et la partie pratique n'étant toujours pas finie (elle ne le sera qu'à la clôture de l'exercice, des modifications pouvant intervenir jusque là, comme par exemple les durées d'amortissements IFRS), le tableau est susceptible d'être modifié. De plus, comme les immobilisations concernent plusieurs services, nous ne savons pas encore comment gérer tout cela afin de ne pas faire de doublons.

Trois zones ont été délimitées en fonction des éléments à renseigner, contrairement à l'ancien tableau. Les trois cellules correspondent aux différents onglets à remplir sur le logiciel d'immobilisations. On trouve les zones « GENERAL », « UTILISATEUR » et « BUDGET » sur Excel qui correspondent respectivement aux onglets « Général », « Utilisateur » et « Information Budgétaire » de la fenêtre « création d'immobilisation » du logiciel.

Les trois premières colonnes existaient déjà, ce sont : le numéro de budget résumé, le numéro du bien et le numéro du compte où l'immobilisation doit être reclassée. Ensuite, on trouve la localisation du bien. Cette information va permettre de retrouver une immobilisation par sa situation géographique dans l'entreprise afin de permettre un inventaire plus rapide. L'atelier, la maintenance, la salle blanche, le bureau d'études et le contrôle sont quelques localisations.

Les colonnes suivantes sont aussi déjà connues. Il s'agit du libellé du bien, la date et le montant d'acquisition, la date de début, le mode et la durée d'amortissement. Ces données font parties des éléments essentiels à connaître pour la comptabilisation des amortissements de l'immobilisation, quelles que soient les règles à appliquer. Il y a ensuite la colonne code barre. Suite à l'inventaire, les immobilisations vont toutes avoir une étiquette avec un code à barre et un numéro, même les nouveaux biens, car ils seront répertoriés régulièrement. La pratique n'étant pas encore instaurée, nous ne savons pas si le numéro de bien sera le même que le code-barres.

La colonne fournisseur existait déjà, par contre, les trois suivantes ont été rajoutées pour donner des informations plus précises sur le bien. Ce sont : la marque, le modèle et la capacité/puissance du bien. Ces trois renseignements permettent de distinguer des biens similaires par leurs libellés mais différents par leurs caractéristiques. La dernière colonne renseigne le numéro de budget complet. Une colonne supplémentaire a été rajoutée lors d'une simulation des amortissements 2005, étant donné que les biens ne sont pas encore enregistrés sur le logiciel d'immobilisations. Cette colonne ne renseigne aucun champ demandé par le logiciel, la dotation étant calculée automatiquement.

D'autres tableaux Excel peuvent être utilisés comme ceux fait pour les nouveaux plans d'amortissements pour les immobilisations amorties par composants. Ces tableaux ne seront pas utilisés directement pour la saisie dans le logiciel d'immobilisations mais permettront de vérifier les dotations, les cumuls et l'écart suite aux modifications apporter au schéma IFRS dans le logiciel.

C. Sur le logiciel d'immobilisations

Avec le nouveau logiciel, les données sont beaucoup plus précises et correspondent exactement à la base Excel renseignée. Après avoir renseigné les divers éléments demandés (*voir Annexe n°10*), on peut consulter le plan d'amortissement, sortir sans enregistrer le bien si jamais on s'est trompé, créer une liaison avec un autre dans la mesure où ce bien correspond à une partie d'immobilisation séparée suite à l'approche par composants. Ensuite, on a le choix entre deux possibilités : enregistrer le bien ou le valider.

Enregistrer le bien signifie que les données vont être sauvegardées mais qu'on va pouvoir les modifier par la suite. On pourra donc changer la durée d'amortissement, le montant d'acquisition si on a, par exemple, obtenu un escompte, rectifier ou rajouter des informations oubliées dans toutes les zones qui ne sont pas grisées (le numéro de bien devient grisé après l'enregistrement).

Par contre, valider le bien signifie que toutes les informations essentielles à l'enregistrement et au calcul des dotations des biens ne pourront être modifiées. On pourra donc encore changer le libellé si on veut apporter des informations supplémentaires, la famille à laquelle le bien appartient, la quantité et les liaisons, mais surtout, l'onglet « Autres amortissements » (*voir Annexe n°11*) est encore modifiable (c'est ici que l'on trouvera les données concernant les IFRS).

Ensuite, une fois que toutes les immobilisations sont enregistrées, on peut imprimer divers états. On peut en créer par le menu « Configuration » en choisissant ce qui doit apparaître comme informations. Toutefois, les états existants les plus importants sont ceux de la liasse fiscale. Pour les états personnalisés, les immobilisations n'ont pas besoin d'être validées ; de plus, on peut faire une sélection sur les biens qui doivent apparaître (uniquement les biens non sortis du compte 215400 supérieur à 10 000 € par exemple), alors que pour les états fiscaux, les biens doivent être validés pour être pris en compte.

9. Au niveau des IFRS, il y a des modifications à apporter. Nous n'avons pas encore procédé aux changements fixes dans les paramètres de la société, c'est-à-dire à des conversions qui se feront automatiquement à chaque nouvelle immobilisation créée. Elles seront faites par la suite, après avoir obtenu les nouvelles durées d'amortissements du groupe.

Continuons avec l'exemple de la Presse 1500T. Celle-ci a été comptabilisée en un seul élément ; or, d'après l'approche par composants, nous en avons quatre. Il va donc falloir éclater le bien en quatre avec les différents montants correspondants. Pour cela, il suffit de faire un clic droit sur le bien et de sélectionner le menu « éclater le bien ». A partir de là, il faut établir une liaison (à créer précédemment) afin de retrouver l'immobilisation totale à partir des composants et de diviser cette dernière en quatre éléments.

Après, il faut entrer dans la fiche du bien afin de modifier le plan d'amortissement IFRS qui se trouve sur l'onglet « Autres amortissements » (à faire pour les quatre composants). Là, il faut modifier la date de début, le mode et la durée d'amortissement en fonction du composant. Les deux seules données qui vont changer d'un bien à l'autre sont les montants et les durées, les quatre parties de l'immobilisation étant toutes amorties à partir de la date de début d'amortissement initial (01/12/2002). A partir du moment où la case « Validation du schéma IAS/IFRS » est cochée, il n'est plus possible de modifier les données concernant les IFRS. Elles sont validées comme les données de l'onglet « Général ».

En consultant les plans d'amortissements, on s'aperçoit que le cumul à fin 2004 n'est pas le même pour l'amortissement fiscal et comptable que pour l'amortissement IFRS. Si l'on additionne les quatre différences pour les quatre composants, on va retrouver l'écart calculé dans la partie « Pratique ». En effet, on calcul une différence (en lecture directe) (*voir Annexe n°12*) de 1 310,17 pour l'acquisition de données, 18 897,69 pour l'armoire de commande, 5 538,31 pour la centrale hydraulique et 62 969,77 pour le bâti. La somme de ces différences est égale à 88 715,94, ce qui correspond bien, aux arrondis près, à l'écart trouvé précédemment par le calcul sur Excel.

Après ces modifications, si l'on regarde les états de la liasse fiscale, les amortissements IFRS n'apparaissent nulle part, donc cet écart non plus. Il faudra donc imprimer les différents plans d'amortissement afin de justifier de ce dernier pour pouvoir passer l'écriture indiquant le produit perçu suite à trop d'amortissement déduit les années antérieures, lors du passage des compte sociaux aux comptes IFRS.

En ce qui concerne les numéros code-barres des biens, un inventaire des nouvelles immobilisations sera fait régulièrement. Ainsi, le suivi entrepris avant l'application de la norme va pouvoir être poursuivi et les composants des immobilisations vont pouvoir être repérés plus facilement lorsque des remplacements vont avoir lieu (pas avant une dizaine d'années, sauf en cas de casse d'un composant).

Conclusion

Pour conclure ce projet, on peut dire que la comptabilisation des immobilisations selon la norme IAS n°16 est complexe si on ne l'a pas étudiée de façon approfondie au préalable. Même après l'étude de cette norme, on se rend compte qu'on ne peut pas passer toutes les écritures nécessaires (par exemple pour la dépréciation) car d'autres normes sont aussi concernées.

À TECHLAM, ce projet nous a permis de connaître les modifications à effectuer pour les immobilisations. C'est ainsi que nous avons pu diviser la Presse 1500T en quatre éléments, en suivant l'approche par composants. A partir de ces éléments, nous avons établi le nouveau plan d'amortissement suite aux IFRS et nous avons pu le vérifier grâce au logiciel des immobilisations.

Ce projet m'a permis d'acquérir des connaissances importantes sur les nouvelles méthodes applicables suite à l'instauration de la norme sur les immobilisations corporelles. Les nouvelles méthodes liées aux IFRS sont à ce jour essentielles, celles-ci allant bientôt, d'ici quelques années, investir toutes les entreprises de France. Il reste d'autres normes à étudier afin d'aligner notre comptabilité à celle des IFRS, la norme IAS n°16 n'étant que la première.

Glossaire

Un marché réglementé est défini par la loi « DSI » (directive sur les services en investissement) comme un marché d'instruments financiers de fonctionnement régulier, dont les dispositions établies ou approuvées par les autorités compétentes définissent les conditions de fonctionnement, d'accès, d'admission aux négociations et fixent des obligations de déclaration des transactions aux autorités compétentes. Il existe aujourd'hui en France, quatre marchés réglementés dont le « premier marché », géré par Paris Bourse SA. (définition des éditions Francis LEFEBVRE)

Intégration globale : Les comptes d'une filiale sont consolidés par intégration globale lorsque la société mère en détient le contrôle exclusif, c'est-à-dire en pratique la majorité du capital ou de droit de vote. L'intégration globale consiste à reprendre pour leur intégralité, au bilan de la société mère, tous les éléments qui constituent l'actif et le passif de la filiale, et au compte de résultat, toutes les charges et tous les produits qui en déterminent le résultat net. Les éléments patrimoniaux viennent ainsi se substituer aux titres de participation détenus par la société mère, lesquels disparaissent de son bilan. Cependant, lorsque la filiale n'est pas contrôlée à 100% par la société mère, il convient de faire apparaître au bilan et au compte de résultat consolidé les droits des autres actionnaires, dits minoritaires, sur les capitaux propres et les résultats de la filiale.

Intégration proportionnelle : La méthode d'intégration proportionnelle est utilisée pour consolider les comptes des filiales contrôlées conjointement avec un nombre limité d'associés. Comme l'intégration globale, l'intégration proportionnelle conduit à substituer dans le bilan de la société mère la quote part des éléments d'actifs et de passifs composant le patrimoine de la filiale à la valeur des titres de participation détenus dans celle-ci. La différence essentielle consiste en ce que la substitution ne s'effectue qu'au prorata de la participation de la société mère dans sa filiale.

Par mise en équivalence : La consolidation par mise en équivalence intervient lorsque la société mère exerce une influence notable sur la gestion et la politique financière de sa filiale, celle-ci étant présumée lorsqu'une société dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette entreprise. La mise en équivalence consiste alors à substituer à la valeur comptable des actions de la filiale détenues par la société mère, la part à laquelle elles correspondent dans les capitaux propres de la filiale (résultat compris). Les titres mis en équivalence représentent la valeur des actions détenues par la maison mère dans les filiales consolidées par mise en équivalence. Cette valeur correspond à la quote-part des capitaux propres de ces filiales qui revient à la société mère.

Bibliographie

Le livret de formation « *Conversions aux normes IAS/IFRS* » du groupe SNECMA et du cabinet ERNST & YOUNG (avril 2004)

MEMENTO PRATIQUE FRANCIS LEFEBVRE COMPTABLE 2001

MEMENTO PRATIQUE FRANCIS LEFEBVRE COMPTABLE 2005

IFRS 2005, Edition FRANCIS LEFEBVRE

S'INITIER AUX IFRS, Edition FRANCIS LEFEBVRE

Les sites Internet :

- www.netpme.fr (article « *Normes IFRS : qui et quand ?* » de Thierry DUVAL)
- www.europa.eu.int (*septième directive : comptes consolidés des sociétés de capitaux*)
- www.finances.gouv.fr/CNCompta (*avis n°2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ; règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ; IAS/Fiscalité, rapport d'étape présenté à l'assemblée plénière du 24 mars 2005*)
- www.amf.france.org