COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2010/15 – Méthodes d'amortissement

Avis du 6 octobre 2010

Introduction

Sous les actifs immobilisés sont portés les éléments du patrimoine destinés à servir de façon durable l'activité de l'entreprise[1]. Exprimé différemment, on peut dire que les actifs immobilisés sont *utilisés*, alors que les actifs circulants sont *consommés*. Or, bon nombre d'actifs immobilisés ont une durée de vie économique limitée dans le temps. Cette limitation entraîne pour l'entreprise une perte d'utilité de ses actifs immobilisés. Cette perte d'utilité est systématiquement exprimée par l'application d'amortissements. Les amortissements ont donc pour objet de répartir dans le temps la prise en charge du coût des investissements dont la durée de vie est limitée.

I Règles d'évaluation

A Généralités

Pour le calcul des charges d'amortissement, il convient tout d'abord de déterminer les règles d'évaluation[2].

L'article 28, § 1er, al. 1er de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après AR C.Soc.) stipule que chaque société détermine les règles qui président aux évaluations dans l'inventaire et, notamment, aux constitutions et ajustements d'amortissements. Ces règles d'évaluation sont résumées dans l'annexe et sont suffisamment précises pour permettre au lecteur des comptes annuels d'apprécier les méthodes d'évaluation adoptées[3].

Conformément à l'article 45, al. 1er de l'AR C.Soc., on entend par « amortissements » les montants pris en charge par le compte de résultats, relatifs aux frais d'établissement et aux immobilisations corporelles et incorporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue de répartir le montant de ces frais d'établissement et le coût d'acquisition (éventuellement réévalué) de ces immobilisations sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable.

---

[1] *Cf.* article 15.2 de la Quatrième Directive.

[2] En ce qui concerne les règles d'évaluation, le Rapport au Roi de l'AR du 8 octobre 1976 (*MB* du 19 octobre 1976) apporte cette précision utile: « Tout d'abord, les éléments du patrimoine sont considérés dans leur finalité concrète pour l'entreprise, dans la continuité de leur mise en œuvre et davantage, dès lors, en termes d'utilité économique qu'en termes de valeurs à réaliser. Les règles qui président à leur évaluation sont placées dans la dépendance de cette finalité ».

[3] Article 28, § 1er, al. 2 AR C.Soc.

Toutefois, l'AR C.Soc. prévoit une exception à ce régime d'amortissements économiquement justifiés. Conformément aux articles 61 et 64 de l'AR C.Soc., les immobilisations incorporelles et corporelles peuvent en effet faire l'objet d'un plan d'amortissement accéléré, conformément aux dispositions fiscales en la matière[4].

Les amortissements doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi et sont spécifiques aux éléments de l'actif pour lesquels ils ont été constitués ou actés[5]. Toutefois, les éléments de l'actif dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont entièrement identiques peuvent toutefois faire globalement l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur[6].

Il est également important que, conformément à l'article 48 de l'AR C.Soc., les amortissements soient constitués systématiquement. Ils ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice[7].

B. Frais d'établissement

Sont portés sous la rubrique « Frais d'établissement », s'ils ne sont pas pris en charge à un autre titre durant l'exercice au cours duquel ils ont été exposés, les frais qui se rattachent à la constitution, au développement ou à la restructuration de la société, tels que les frais de constitution ou d'augmentation de capital, les frais d'émission d'emprunts, et les frais de restructuration[8].

Les frais d'établissement font l'objet d'amortissements appropriés, par tranches annuelles de vingt pour cent au moins des sommes réellement dépensées. Par contre, l'amortissement des frais d'émission d'emprunts peut être réparti sur toute la durée de l'emprunt[9].

C. Immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps

- Amortissement ordinaires

Les immobilisations incorporelles sont des ressources de nature incorporelle affectées à l'activité de l'entreprise et dont celle-ci attend des avantages économiques futurs.

Les immobilisations corporelles sont détenues en vue soit d'être utilisées pour la production ou la fourniture de biens ou de services, soit d' être louées à des tiers, soit encore à des fins administratives. Les immobilisations corporelles dont la durée de vie est limitée dans le temps

---

[4] Cf. *infra*.
[5] Articles 46 et 47 AR C.Soc.
[6] Article 47 AR C.Soc.
[7] En introduisant cette règle, le législateur a mis fin à une ancienne pratique courante, mais fortement contestée sous l'angle du droit commercial, qui consistait à arrêter ou limiter les amortissements lorsque la comptabilité affichait une perte ou un bénéfice minime ou que le contribuable devait encore épurer des pertes précédentes importantes (L. VAN DEN HAUWE, "De afschrijving in het Belgisch fiscaal en boekhoudrecht. Enkele beschouwingen omtrent begrip en toepassingsvoorwaarden", *R.W.* 1989-90, 866).
[8] Article 95 AR C.Soc.
Les frais de restructuration ne peuvent être portés à l'actif que s'ils répondent à certaines conditions, voir l'article 58 AR C.Soc.
[9] Article 59 AR C.Soc.

constituent pour ainsi dire un stock de prestations de production potentielles, dont la consommation progressive s'étale sur plusieurs exercices.

Les pertes de valeur des immobilisations corporelles et incorporelles dont la durée de vie est limitée dans le temps sont prises en charge par la voie d'amortissements. Si l'AR C.Soc. ne détermine pas de durée d'amortissement minimale, il prescrit, par contre, que si l'amortissement des frais de recherche et de développement ou de goodwill est réparti sur une durée supérieure à cinq ans, cela soit justifié dans l'annexe[10].

Les amortissements doivent être calculés selon un plan établi par l'organe d'administration[11].

La détermination de la charge d'amortissement est fondée sur les éléments suivants:

- la valeur amortissable;
- l'estimation de la durée de vie économique de l'actif;
- le rythme de consommation du stock de prestations: régulier, dégressif, progressif ou au *pro rata* (c'est-à-dire, en fonction de la consommation des unités de prestation)[12].

Cependant, lorsque l'amortissement effectué conformément au plan établi précédemment s'avère trop rapide, en raison de la modification des circonstances économiques ou technologiques, les amortissements peuvent faire l'objet d'une reprise[13]. Cette reprise doit être prise en résultat par la voie des produits exceptionnels.

- Amortissements complémentaires ou exceptionnels

Si, à la date d'inventaire, la valeur comptable de l'immobilisation dépasse sa valeur d'utilisation par la société, celle-ci fait l'objet d'amortissements complémentaires ou exceptionnels[14]. Ces amortissements sont comptabilisés sous les charges exceptionnelles.

Cependant, si ces amortissements complémentaires s'imposent systématiquement, il est nécessaire de modifier le plan d'amortissement afin de réaliser une meilleure concordance entre les amortissements comptabilisés et la durée de vie économique du bien.

En cas de rupture de la continuité des activités de la société, de désaffectation, ou si elles ont cessées d'être affectées durablement à l'activité de la société, les immobilisations corporelles font l'objet d'un amortissement exceptionnel pour en aligner l'évaluation sur leur valeur probable de réalisation[15].

Les amortissements complémentaires ou exceptionnels qui ne sont plus justifiés, font l'objet d'une reprise à concurrence d'un montant égal aux amortissements complémentaires

[10] Article 61, § 1er, alinéa 4 AR C.Soc.
[11] Art. 61, § 1er, al. 1er et 64, § 1, al. 1er AR C.Soc.
[12] E. De Lembre, *Grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 366-367.
[13] Les articles 61, § 1er, al. 3 et 64, § 1er, al. 3 AR C.Soc.
[14] Les articles 61, § 1er, al. 2 et 64, § 1er, al. 2 AR C.Soc.
[15] Les articles 28, § 2, al. 2, b et 65 AR C.Soc.

comptabilisés antérieurement[16]. Cette reprise doit être prise en résultat par la voie des produits exceptionnels.

D. Actifs réévalués

Si les immobilisations corporelles dont la durée de vie est limitée dans le temps sont réévaluées, la valeur réévaluée de l'immobilisation doit faire l'objet d'amortissements sur la durée de vie résiduelle probable[17]. Ces amortissements supplémentaires sont comptabilisés parmi les résultats d'exploitation.

Lors de la réévaluation, la plus-value de réévaluation est portée directement à la rubrique du passif « Plus-values de réévaluation », toutefois elle peut être transférée aux réserves disponibles à concurrence de la partie amortie. De l'avis de la Commission, une telle procédure est recommandable[18].

II <u>Valeur amortissable</u>

Conformément à l'article 45 de l'AR C.Soc., la valeur amortissable est égale à la valeur d'acquisition (éventuellement réévaluée)[19]. Bien que l'AR C.Soc. ne fasse pas expressément mention de la valeur résiduelle, son utilisation dans le calcul de la valeur amortissable d'un élément de l'actif n'est pas contraire à l'AR C.Soc. ni à la Quatrième Directive.[20]

La question a été posée de savoir si le plan d'amortissement relatif à un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée dans le temps, peut ou doit continuer à être appliqué si la valeur «réelle» du bien en cause vient, en raison de la dépréciation de la monnaie (l'inflation) ou de l'évolution des conditions du marché, à dépasser sa valeur comptable.

Le problème se pose essentiellement pour les immeubles bâtis. Pour ceux-ci, la durée d'utilisation est, en général, fort longue de sorte que la dotation annuelle aux amortissement est, en pourcentage par rapport à la valeur d'acquisition, relativement réduite. Dans le même moment, la dépréciation de la monnaie (l'inflation), l'accroissement des coûts de construction et l'évolution du marché immobilier peuvent provoquer une croissance à un rythme plus rapide, de la valeur de l'immeuble, que cette valeur soit appréciée en terme de valeur vénale ou de valeur de remplacement. Celle-ci peut dès lors dépasser non seulement la valeur comptable du bien en cause, mais également son prix d'acquisition.

---

[16] Les articles 61, § 1er, al. 3 et 64, § 1er, al. 3 AR C.Soc.
[17] Article 57, § 2 AR C.Soc.
[18] Avis 113/4 « Incorporation au capital de plus-values de réévaluation », *Bull. CNC* 1983, n° 10, 8-9.
[19] Article 45 AR C.Soc. stipule que : « Par amortissements on entend les montants pris en charge par le compte de résultats, relatifs aux frais d'établissement et aux immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue soit de *répartir* le montant de ces frais d'établissement et le *coût d'acquisition*, éventuellement réévalué, de ces *immobilisations sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable* » (nous soulignons).
[20] Communication interprétative concernant certains articles de la Quatrième Directive et de la Septième Directive du Conseil en matière comptable, *JO.* C. 20 janvier 1998, n° 16, 9, n° 34.

Dans une telle situation et s'agissant d'actifs affectés durablement par l'entreprise à son exploitation s'impose-t-il encore, voire est-il encore licite, de poursuivre la politique d'amortissement établie ?

A l'appui d'une réponse négative, on peut faire valoir que la poursuite des amortissements conduirait à une sous-évaluation du bien au bilan qui est incompatible avec l'exigence de sincérité et de bonne foi formulée par l'article 46 de l'AR C.Soc.

Cependant, de l'avis de la Commission, le seul fait que la valeur vénale ou la valeur de remplacement d'un actif immobilisé dont l'usage est limité dans le temps, dépasserait sa valeur comptable ne justifie pas et ne permet pas l'arrêt de la politique d'amortissement précédemment établie.

En effet, en ce qui concerne les immobilisations corporelles, l'article 64 AR C.Soc. ne renvoie pas à la notion de « réduction de valeur », mais à celle d'« amortissement ». Cette dernière notion n'est pas liée à celle d'altération de la valeur vénale mais, selon le libellé même de l'article 45 AR C.Soc., à une optique de répartition du coût d'acquisition, éventuellement réévalué, du bien sur sa durée d'utilité ou d'utilisation probable. L'article 64, § 1, alinéa 2 AR C.Soc. renvoie également, en ce qui concerne les amortissements complémentaires ou exceptionnels, à la valeur d'utilisation du bien pour la société et pas à sa valeur vénale. En d'autres termes, pour ces immobilisations, l'augmentation de la valeur vénale est en principe étrangère à l'application de la politique d'amortissement. La politique d'amortissement est régie par la durée de vie économique probable de l'actif pour la société. C'est sur cette durée que le coût d'acquisition doit être reparti.

L'évolution de la « valeur » du bien en cause ne pourrait influencer la politique d'amortissement sur base du prix d'acquisition qu'à la suite d'une redéfinition de cette politique, axée sur une réestimation de la durée d'utilisation économique probable du bien ou de sa valeur résiduaire au terme de cette période.

Enfin, si la valeur d'utilisation du bien dépasse durablement la valeur pour laquelle il est repris au bilan, la préoccupation de montrer dans les comptes annuels la consistance réelle du patrimoine de l'entreprise résultera tout naturellement d'une réévaluation opérée conformément à l'article 57 de l'AR C.Soc.

III. Période d'amortissement

Les amortissements répartissent les frais d'acquisition d'une immobilisation sur sa durée d'utilité ou d'utilisation probable, ou encore sur la durée de vie économique de l'actif. Cette durée de vie doit être estimée. La durée d'utilité ou d'utilisation dépend de l'usure technique[21] et économique[22].

[21] « Vieillissement » à la suite de l'utilisation.
[22] « Vieillissement » à la suite du développement technologique.

Cette durée de vie économique peut être exprimée en unités de temps, unités de consommation ou une combinaison des deux :

- la durée simple: l'amortissement exprimé en nombre d'années sert de base au calcul de la durée d'utilité. L'entreprise prévoit qu'elle épuisera la totalité de son stock de prestations sur un certain nombre d'années ;

- l'utilisation purement quantitative: le stock de prestations de l'actif est exprimé en unités quantitativement mesurables ;

- une combinaison de la durée et de l'utilisation: la durée de vie est exprimée en unités de temps, d'une part, et en unités de consommation, d'autre part [23].

IV. Méthodes d'amortissement [24]

L'AR C.Soc. se limite à consacrer des principes généraux[25]. Il ne prévoit pas de règles précises concernant le rythme des amortissements annuels.

Le régime d'amortissement peut être linéaire, dégressif ou lié à des critères objectifs tels que l'intensité de l'utilisation du bien ou le volume de la production. Tous ces régimes sont admissibles au regard de l'AR C.Soc., pour autant qu'ils correspondent soit à l'échelonnement de la répartition du coût d'acquisition sur la durée de vie économique probable de l'immobilisation, soit à un système d'amortissements accélérés fiscalement admis[26].

Un actif peut également être subdivisé en plusieurs composantes, permettant l'amortissement de chaque composante sur sa propre durée de vie économique.

L'entreprise est tenue de donner dans l'annexe aux comptes annuels une description des méthodes d'amortissement pratiquées, accompagnée d'un commentaire approprié sur les conséquences chiffrées des pratiques arrêtées.

A Méthode d'amortissement linéaire

La méthode d'amortissement linéaire consiste à effectuer un amortissement constant en fonction du temps et/ou de l'usage pendant la période d'amortissement.

En fonction des unités de temps

L'amortissement est effectué en fonction du temps. L'annuité d'amortissement est égale à la valeur amortissable divisée par le nombre d'années estimées d'utilisation de l'actif.

---

[23] E. De Lembre, *Grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 366-367.
[24] La Commission ne se prononce pas sur les implications fiscales de ces méthodes d'amortissement.
[25] *Cf.* le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, *MB* du 19 octobre 1976: « L'arrêté est situé sur le plan des principes généraux ; aussi, n'a-t-il pas résolu les nombreux cas particuliers que la diversité des entreprises et de leurs opérations ainsi que les circonstances peuvent soulever ».
[26] *Cf.* l'avis 112/1 « Amortissements accélérés », *Bull. CNC* 1978, n° 3, 15-20.

Exemple
Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse à imprimer est estimée à 5 ans. Le taux d'amortissement est par conséquent égal à 100/5=20. L'annuité d'amortissement linéaire s'élève dès lors à 20.000 euros.

En fonction du volume d'activité

- Volume d'activité simple

En cas d'amortissement en fonction du volume d'activité simple, la durée de vie de l'actif est exprimée en unités de consommation et fait l'objet d'un amortissement constant en fonction de la consommation[27]. En divisant le montant total amortissable par le nombre de prestations (p. ex. les heures-machine), on obtient le taux d'amortissement par unité de prestation (p. ex. par heure-machine).

Exemple

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). Il est prévu d'imprimer 10.000.000 journaux avec cette presse. Le coût d'amortissement par journal s'élève dès lors à 100.000 / 10.000.000 = 0,01 euro. Au cours de l'année X, 2.300.000 journaux sont imprimés. Il convient dès lors de comptabiliser un amortissement de 23.000 euros.

- Volume d'activité mixte

Cette méthode d'amortissement suit une double approche. L'actif fait l'objet d'un amortissement constant en fonction de son utilisation, pour autant que cette utilisation entraîne un amortissement supérieur au *pro rata* de l'utilisation sur la durée maximale. Si, pendant une certaine période, l'utilisation quantitative est inférieure à ce *pro rata,* ce sera le temps qui sera pris comme base d'amortissement.

En d'autres termes, l'annuité d'amortissement sera au moins toujours égale à l'annuité d'amortissement linéaire en fonction du temps.

Exemple

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans et il est prévu d'imprimer 10.000.000 journaux avec cette presse. Au cours de l'année X, 1.800.000 journaux sont imprimés. Etant donné que l'amortissement en fonction de l'utilisation (18.000) est inférieur à celui en fonction du temps (20.000), le temps sera pris comme base et un amortissement de 20.000 euros sera pris en résultat.

[27] Voir par exemple l'avis 158/1 « Traitement comptable de l'acquisition, de l'amortissement et de l'exploitation en concession d'une ressource naturelle », *Bull. CNC* 1988, n° 23, 18-20.

B. Méthodes comptables d'amortissement dégressif

La méthode d'amortissement dégressif consiste à diminuer les charges d'amortissement au cours de la période d'amortissement. La première utilisation entraînerait en quelque sorte un vieillissement plus important que l'utilisation ultérieure.

La méthode d'amortissement dégressif est, sous l'angle du droit comptable, acceptable pour autant qu'elle corresponde à la répartition du prix d'acquisition sur la durée de vie probable de l'actif (ou à un système d'amortissements accélérés fiscalement admis[28]).

Exemple

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans. L'entreprise décide d'amortir la presse sur la base d'un pourcentage dégressif du total du montant amortissable. Au cours de ces 5 années, les amortissements effectués représentent respectivement 28%, 24%, 20%, 16% et 12% des 100.000 euros.

C. Méthode d'amortissement progressif

La méthode d'amortissement progressif consiste à augmenter les charges d'amortissement au cours de la période d'amortissement.

De l'avis de la Commission, l'adoption d'un plan d'amortissement progressif est admissible, pour autant que ce plan soit *in concreto* justifié au regard des critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.

Exemple

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans. L'entreprise décide d'amortir la presse sur la base d'un pourcentage progressif, car elle attend au fur et à mesure de l'écoulement de ces 5 années, une utilisation croissante de la presse. Au cours de ces 5 années, les amortissements effectués représentent respectivement 12%, 16%, 20%, 24% et 28% des 100.000 euros.

D. Méthode d'amortissements accélérés (fiscalement admise)

Au moment de la promulgation de l'arrêté royal du 8 octobre 1976[29], il existait deux régimes fiscaux d'amortissements accélérés : l'amortissement dégressif[30] et l'amortissement linéaire

[28] Cf. *infra*.
[29] Arrêté royal relatif aux comptes annuels des entreprises, *MB* du 19 octobre 1976.
[30] Article 49 CIR 64 (*cf.* l'article 64 CIR 92). Pour le calcul de l'amortissement dégressif, voir les articles 36 à 38 AR CIR 92. Voir également le *Com. I.B.* 1992, n° 61/155 – 61/201.

double[31]. L'article 28 de l'arrêté royal ne se référait toutefois pas explicitement à ces deux systèmes. En effet, il a été rédigé dans des termes généraux, afin de couvrir les différentes techniques d'amortissements qui pourraient être introduites dans la réglementation fiscale[32]. En vertu des articles 61, § 1er, al. 1er et 64, § 1er, al. 1er de l'AR C.Soc., tous les systèmes d'amortissements accélérés fiscalement admis sont dès lors admissibles[33].

Si l'application d'un plan d'amortissement accéléré conduit à anticiper de manière significative, la prise en charge des amortissements par rapport à ce qui est économiquement justifié, il doit être fait mention dans l'annexe de la différence entre le montant cumulé de ces amortissements actés et celui des amortissements économiquement justifiés, ainsi que de l'influence sur le montant des amortissements grevant le compte de résultats de l'exercice, d'amortissements excédant les amortissements économiquement justifiés, pris en charge au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs[34].

Exemple

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans. L'entreprise décide d'amortir la presse sur la base de la méthode fiscale d'amortissements dégressifs.
Pendant la première année, 40% de 100.000 est amorti ; pendant la deuxième année, 40% de 60.000 (valeur résiduelle) est amorti ; à partir de la troisième année, l'annuité d'amortissement dégressive ne dépasse plus l'annuité d'amortissement linéaire et l'imprimerie choisit l'annuité d'amortissement linéaire (20.000) et pendant la quatrième année, le solde est amorti (16.000).

[31] Entre-temps, les régimes particuliers relatifs à l'amortissement linéaire double ont été abrogés, par des décrets, pour la région flamande et la région wallonne. En revanche, l'abrogation de ces régimes pour la région de Bruxelles-Capital n'est pas encore entrée en vigueur.
[32] Voir l'avis 112/1 « Amortissements accélérés », *Bull. CNC* 1978, n° 3, 15-20.
[33] En effet, les articles 61, § 1 et 64, § 1 sont basés sur les articles 28, § 2 AR du 8.10.1976.
[34] Article 61, §1, 1er alinéa et article 64, §1, 1er alinéa AR C.Soc.