COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 112/5 - Méthode d'amortissement progressif

Aux termes de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, les immobilisations corporelles et incorporelles dont la durée d'utilisation est limitée dans le temps doivent faire l'objet d'un amortissement selon un plan arrêté par l'organe de gestion, visant à en répartir le coût d'acquisition sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable. Cette politique d'amortissement doit répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi. Elle ne peut être placée dans la dépendance des résultats de l'exercice.

L'arrêté ne se prononce pas sur les modalités de répartition du coût d'acquisition des immobilisations en cause sur la durée d'utilisation de celles-ci. Dans un avis antérieur, la Commission a souligné que cette répartition peut notamment être linéaire, dégressive ou rattachée à d'autres critères, comme l'intensité de l'utilisation ou le rendement des installations en cause. Elle peut aussi être accélérée dans les cas admis en matière de déductibilité fiscale.

La question a été posée de savoir si une entreprise a également la faculté d'opter pour une répartition programmée du coût d'acquisition de ses immobilisations par la voie d'amortissements, selon un rythme progressif, notamment dans le cas où l'acquisition du bien (ou des droits d'usage sur ce bien) s'opère à l'aide d'un financement spécifique s'étendant sur toute la durée d'utilisation probable de l'immobilisation en cause et donnant lieu au versement d'annuités constantes. En d'autres termes, l'entreprise a-t-elle dans un tel cas, la faculté de définir son plan d'amortissement de manière telle que le total des charges relatives à cette immobilisation, au titre de son amortissement et au titre des charges financières relatives à son financement, se trouve réparti de manière linéaire, par exemple, sur la durée d'utilisation de l'investissement ?

De l'avis de la Commission l'adoption dans un cas de ce type d'un tel plan d'amortissement est admissible pour autant que ce plan soit in concreto justifié au regard des critères de prudence, de sincérité et de bonne foi. A cet égard, l'organe de gestion ne pourra ignorer que dans un tel régime, et par rapport à un amortissement linéaire, les amortissements sont les moins élevés en début de période au moment où en général la productivité de l'investissement est la plus élevée et où les charges d'entretien sont les moins importantes, tandis qu'ils sont les plus élevés en fin de période lorsque la situation inverse prévaut.

En revanche, on ne voit guère dans le cours normal des choses d'hypothèses dans lesquelles une justification économique pourrait appuyer un plan d'amortissement ayant pour effet que le total des charges relatives à une immobilisation, au titre de son amortissement et au titre de charges financières relatives à son financement, se trouve réparti selon un rythme progressif.

De plus, on rappellera que, quel que soit le plan arrêté au départ pour la répartition de leur coût d'acquisition sur leur durée d'utilisation probable, les immobilisations doivent, en vertu de l'article 28, § 2, 2° de l'arrêté du 8 octobre 1976, faire l'objet d'amortissements complémentaires ou exceptionnels lorsque, à raison de leur altération ou de modifications des circonstances économiques ou technologiques, leur valeur comptable dépasse leur valeur d'utilisation par l'entreprise.

La Commission a, par ailleurs, été interrogée sur la licéité d'une prise en charge par le compte de résultats, au lieu et place de l'amortissement industriel des installations, des sommes affectées au remboursement des emprunts contractés pour le financement desdites installations.

La Commission a formulé l'avis que le législateur a entendu que l'amortissement soit lié à l'utilisation - à la durée estimée d'utilisation - des biens immobilisés lorsque la durée d'utilisation de ceux-ci est limitée et qu'il soit rattaché à ces biens. La charge des amortissements est une charge relative à l'utilisation des immobilisations. Elle ne peut être écartée et remplacée par la prise en charge du remboursement des dettes contractées pour le financement des immobilisations en cause. Le remboursement d'une dette ne constitue pas une charge au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

Il est évident par ailleurs que la prise en charge des remboursements de dettes, au lieu et place des amortissements, aurait pour effet que les charges actées seraient placées dans la dépendance directe du mode de financement (par fonds propres ou par fonds de tiers) ainsi que du terme des emprunts contractés pour financer l'acquisition des immobilisations.