

COMPTES ANNUELS

Matériel d'éclairage LED – Durée d'amortissement – Mode d'amortissement - Révision du plan d'amortissement

(EC 2022-08)

Dans le cadre de son exploitation, une société de maraîchage sous serres utilise des rampes lumineuses, lui permettant de compenser le manque de lumière naturelle sur ses cultures, et d'en optimiser ainsi le temps de production.

Il s'agit d'un éclairage de technologie LED, d'une durée de vie garantie par le fabricant à hauteur de 25 000 heures.

L'éclairage en question est utilisé par la société exclusivement au cours des premier et quatrième trimestres de chaque année civile, soit uniquement sur six mois de l'année, sur un rythme de 24h par jour et de 7j par semaine au cours de ces périodes d'utilisation.

A leur comptabilisation initiale, la société a retenu une durée d'amortissement de 4 ans pour ces installations, selon le mode linéaire. Afin de tenir compte d'une utilisation continue limitée à deux trimestres par an, la société prévoit de réviser cette durée d'amortissement afin de la porter à 8 ans.

Question :

- Quels sont le mode et la durée d'amortissement qui peuvent être appliqués aux installations d'éclairage LED dans les comptes annuels de la société ?
- Dans quelles conditions la révision prévue de la durée d'amortissement initiale des installations peut-elle intervenir ?

*

Rappel des textes applicables

Règlement ANC n°2014-03 relatif au Plan comptable général

Art. 122-5 :

« Les changements d'estimation résultent soit :

- d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ;
- de nouvelles informations ou ;
- d'une meilleure expérience.

Les changements d'estimation n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement sur l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.

Commission des études comptables

Les changements d'estimations ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées sur la base des informations disponibles à l'époque.

[...] »

Art. 122-6 :

« Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. Constitue également une erreur, l'adoption par l'entité d'une méthode comptable non admise. Les corrections d'erreurs sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. L'incidence des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant tel que défini à l'article 821-4 du présent règlement ou, le cas échéant, sur une ligne séparée du report à nouveau. »

Art. 214-12 :

« 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 mise en service de l'actif. »

Art. 214-13 :

« L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement établi en fonction de la durée et du mode d'amortissement propres à chaque actif amortissable, tels qu'ils sont déterminés par l'entité.

Les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques doivent être amortis de la même manière.

Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est défini, soit en termes d'unités de temps, soit en termes d'unités d'œuvre. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

[...] »

Art. 214-14 :

« Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus, entraîne la révision prospective du plan d'amortissement.

De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable. »

Art. 833-2 :

« L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, selon les conditions définies à l'article 833-1

[...]

2. Changements comptables :

[...]

c) Changement d'estimation :

i. Mention et justification du changement d'estimation.

d) Correction d'erreurs :

i. Mention de la nature de l'erreur corrigée ;

Commission des études comptables

- ii. *Mention de l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ;*
 - iii. *Présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur.*
- [...] »

Réponse de la Commission des études comptables

Mode et durée d'amortissement

La Commission rappelle qu'en application des articles 214-12 et 214-13 du PCG :

- Le mode et la durée d'amortissement sont déterminés par la société, de manière à traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus des installations d'éclairage LED ;
- Le mode d'amortissement est défini par référence à des unités de temps ou à des unités d'œuvre ;
- Le mode d'amortissement linéaire est appliqué à défaut de mode plus adapté ;
- L'amortissement démarre à la date de début de la consommation des avantages économiques attachés aux installations concernées.

Au cas d'espèce, la Commission considère que l'amortissement selon les unités d'œuvre constitue la meilleure représentation de la consommation des avantages économiques associés aux installations d'éclairage LED.

En effet, au vu des conditions techniques et des garanties de durabilité données par le fournisseur (25 000 heures garanties), il apparaît que la mesure du rythme de consommation des avantages économiques futurs conférés par ces installations est l'heure d'éclairage, qui représente ainsi une unité d'œuvre pertinente permettant de traduire cette consommation. L'annuité d'amortissement est alors calculée sur la base du rapport entre le nombre d'heures d'utilisation réelle sur l'exercice et le total de 25 000 heures.

Si la dotation aux amortissements annuelle calculée selon les unités d'œuvre est inférieure à l'amortissement linéaire, l'entité peut compléter, dans ses comptes annuels, cet amortissement économique par un amortissement dérogatoire afin de respecter les dispositions de l'article 39B du Code général des impôts qui exige un amortissement minimal obligatoire sur le plan fiscal.

En revanche, la Commission observe que le mode d'amortissement linéaire n'est pas approprié au cas présent, compte tenu des périodes d'interruption de l'utilisation des installations constatées au cours de l'exercice.

Néanmoins, par simplification, dans le cadre de la clôture annuelle des comptes de l'exercice, et en l'absence de toute clôture intermédiaire ou exercice inférieur ou supérieur à 12 mois, l'amortissement linéaire serait acceptable s'il conduisait au calcul d'une annuité d'amortissement similaire à celle obtenue selon les unités d'œuvre. La durée d'amortissement, définie lors de la comptabilisation initiale, serait alors déterminée sur la base du rapport entre le total de 25 000 heures et un nombre d'heures fixe d'utilisation attendue chaque année.

Par ailleurs, la Commission estime que le mode d'amortissement dégressif ne se justifie pas au cas présent, puisqu'il n'est pas observé de consommation des avantages économiques futurs plus forte en début d'utilisation.

Commission des études comptables

Changement de la durée d'amortissement

En l'absence d'une modification significative de l'utilisation prévue des installations au sens de l'article 214-14 du PCG, la Commission considère qu'il revient à la société de qualifier le changement de la durée d'amortissement qu'elle prévoit d'opérer :

- Soit en tant que changement d'estimation (article 122-5 du PCG), si la société considère notamment qu'elle a pu améliorer son appréciation de la technologie LED grâce à une meilleure expérience, la conduisant à réviser son estimation initiale.
Dans ce cas, le plan d'amortissement fait l'objet d'un ajustement prospectif, avec un impact sur l'exercice en cours et sur les exercices futurs ;
- Soit en tant que correction d'erreur (article 122-6 du PCG), si la société disposait de toutes les informations nécessaires pour définir le plan d'amortissement adéquat à la date de l'entrée des installations au bilan, et que l'estimation initiale de la durée d'amortissement se révèle être manifestement erronée.
Dans ce cas, l'impact de la correction d'erreur devra être comptabilisé dans le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été constatée, en dehors du résultat courant.

Dans les deux cas, une information doit être portée dans l'annexe, tel que requis à l'article 833-2 du PCG.