

Chapitre 3 - L'évaluation et comptabilisation des immobilisations après la date d'entrée

Synthèse

Table des matières

1.	L'amortissement d'une immobilisation amortissable.....	3
1.1.	L'amortissement économique linéaire.....	3
1.2.	L'amortissement économique non linéaire : en unités d'œuvres physiques ou techniques (UO)	5
2.	La comptabilisation de l'écriture de l'amortissement	6
3.	L'amortissement fiscal dégressif	6
4.	Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales	10
5.	Le cas particulier des amortissements différés	10
6.	La dépréciation d'une immobilisation.....	10
6.1.	Détermination de la valeur actuelle (valeur d'inventaire) des immobilisations	11
6.2.	L'évaluation des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles	12
6.3.	Comptabilisation des dépréciations	12
6.4.	Les conséquences d'une dépréciation d'un actif immobilisé	14
7.	La subvention d'investissement	17
8.	Les principes d'évaluation des immobilisations corporelles à la sortie	20
8.1.	Le traitement comptable de la vente d'un actif.....	21
8.2.	La cession d'une immobilisation (in)corporelle amortissable.....	22
8.3.	Cas particuliers : les régularisations en matière de TVA (pour aller plus loin).....	24
8.4.	Le traitement comptable de la mise au rebut.....	26

1. L'amortissement d'une immobilisation amortissable

⇒ Actif amortissable

Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable, c'est-à-dire que son usage est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants est applicable :

- l'usure physique dans le temps ;
- l'évolution technique qui engendre l'obsolescence ;
- des règles juridiques qui déterminent des périodes de protections légales ou contractuelles.

Par conséquent, une immobilisation dont l'utilisation est indéterminable ou imprévisible ne s'amortit pas : les immobilisations corporelles sont en général amortissables, sauf les terrains et les œuvres d'art.

⇒ Amortissement

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation probable. L'amortissement débute à compter de la date de mise en service.

Plus simplement, l'amortissement est la constatation comptable et annuelle de la perte de valeur normale des actifs d'une entreprise subie du fait de l'usure, du temps ou de l'obsolescence.

1.1. L'amortissement économique linéaire

Par définition, l'amortissement linéaire répartit de manière égale la valeur d'un bien sur **sa durée de vie**.

– En mode linéaire, l'amortissement (A) est constant :

$$\text{Taux d'amortissement} = 100\% / \text{durée probable d'utilisation}$$

$$\text{Base amortissable} = \text{coût d'acquisition} - \text{valeur résiduelle (valeur de revente)}$$

$$A = \text{Base amortissable} * \text{Taux}$$

Attention : lorsque la mise en service intervient au cours d'un exercice comptable, le premier amortissement (A1) est calculé prorata temporis :

$$A1 = A * n/360 \text{ avec } n = \text{nombre de jours entre la date de mise en service et la date de clôture}$$

$$\text{Par conséquent, le dernier amortissement} = A - A1$$

Application pratique :

Acquisition d'un véhicule : 10 000 € HT – On compte l'utiliser 4 ans. Acquisition le 1er janvier.

Bien :	Véhicule		
Coût :	10 000	Mode d'amortissement :	Linéaire
Date :	01/01/N	Date de mise en service :	01/01/N
Nombre d'années :	4		
Années	Base amortissement	Amortissement	Valeur nette comptable
N	10 000 (1)	2500 (2)	7 500 (3)
N+1	10 000	2500	5 000
N+2	10 000	2500	2 500
N+3	10 000	2500	0

(1) Base amortissement = coût d'acquisition

(2) Le calcul d'un amortissement linéaire = coût d'acquisition / durée d'amortissement (10 000 / 4 = 2 500€)

(3) Valeur nette comptable (VNC) = Base amortissement – la somme des amortissements passés

Application pratique :

Exemple : Avec le calcul d'un prorata temporis. Acquisition le 01/03/N

Années	Base amortissement	Amortissement	Valeur nette comptable
N	10 000	2083 (1)	7 917
N+1	10 000	2500	5 417
N+2	10 000	2500	2 917
N+3	10 000	2500	417
N+4	10000	417 (2)	0

(1) $10\,000 / 4 * 10/12$ (du 1er mars au 31 décembre, il y a 10 mois)

(2) $10\,000 / 4 * 2/12$ (du 1 er janvier, au 1er mars , il y a 2 mois)

Application pratique :

Autre exemple : acquisition le 17/03/20 : (31-17 mai) + 30 (avril) + 30 (mai) + 30 (juin) + 30 (juillet) + 30 (août) + 30 (septembre) + 30 (octobre) + 30 (novembre) + 30 (décembre) = 284 jours.

Soit pour la première année : $10\,000 / 4 \times 284 / 360 = 1\,972$.

Un calcul en jour => simplification, un mois = 30 jours et une année 360 jours.

1.2. L'amortissement économique non linéaire : en unités d'œuvres physiques ou techniques (UO)

Par définition, l'amortissement non linéaire consiste à calculer la perte de valeur d'un bien en fonction des conditions prévues de son exploitation (en fonction du rythme de consommation / d'utilisation du bien).

- **En mode non linéaire**, l'amortissement est variable, car la valeur du bien est répartie proportionnellement aux unités d'œuvres :

$$A = \frac{\text{Base amortissable} \times \text{nombre d'UO de l'exercice}}{\text{Nombre total d'UO}}$$

Nombre total d'UO

Application pratique (suite 2.2) :

Nombre de kilomètres prévus :

N	10000
N+1	20000
N+2	18000
N+3	12000
Total	60000

Années	Base amortissement	Amortissement	Valeur nette comptable
N	10 000	1667 (1)	8 333
N+1	10 000	3333 (2)	5 000
N+2	10 000	3000	2 000
N+3	10 000	2000	0

Le calcul d'un amortissement non linéaire

Amortissement non linéaire = coût d'acquisition × nombre d'unités d'œuvre consommées / total des unités d'œuvre

$10\,000 \times 10\,000 / 60\,000$

$10\,000 \times 20\,000 / 60\,000$

2. La comptabilisation de l'écriture de l'amortissement

31/12/N				
681		Dotation aux amortissements	X	
	281	Amortissement immobilisation corporelle		X

3. L'amortissement fiscal dégressif

Il consiste à appliquer **un coefficient fiscal au taux linéaire** (ce coefficient est de 1,25 pour les durées d'amortissement comprises entre 3 et 4 ans, 1,75 pour les durées de 5 et 6 ans et de 2,25 pour les durées supérieures à 6 ans).

Le complément d'amortissement résultant de l'application du mode dégressif doit obligatoirement être **comptabilisé en amortissements dérogatoires**.

*Taux d'amortissement fiscal = taux linéaire * coefficient dégressif*

Première annuité =

valeur brute x taux d'amortissement x nombres de mois qui restent dans l'année/12

Annuités suivantes =

valeur brute - annuités déjà déduites x taux d'amortissement

Différence entre l'amortissement linéaire et dégressif

	Amortissement linéaire	Amortissement dégressif
Base de calcul	Coût d'acquisition HT – valeur résiduelle	Coût d'acquisition en N, puis la VNC en année 2. <u>Attention : on ne prend pas compte de la valeur résiduelle.</u>
Taux	Identique sur toute la durée (100/durée)	Il change lorsque le taux dégressif devient < au taux linéaire. On utilise alors le taux linéaire.
Point de départ de l'amortissement	La date de mise en service	Le 1er jour de la date d'acquisition (date de facture)

Exemple : une entreprise achète le 15 juin 2020 du matériel industriel pour 50 000 €. Elle souhaite l'amortir selon le mode dégressif pour une durée de 5 années.

Application pratique :

Une entreprise achète le 15 juin 2020 du matériel industriel pour 50 000 €. Elle souhaite l'amortir selon le mode dégressif pour une durée de 5 années.

DÉTAILS DE L'IMMOBILISATION	
Valeur du bien	50 000
Nb années d'amortissement	5
Mois d'acquisition	Juin
Coef à appliquer	1,75
Taux d'amortissement dégressif	35%
Nb mois d'utilisation 1re année	7

Année	Valeur comptable Début d'exercice	Taux linéaire	Taux dégressif	Annuité d'amortissement linéaire	Amortissement dégressif	Amortissement dérogatoire
1	50 000	20%	35%	5 417	10 208	4 792
2	39 792	25%	35%	10 000	13 927	3 927
3	25 865	33%	35%	10 000	9 053	-947
4	16 812	50%	35%	10 000	8 406	-1 594
5	8 406	100%	35%	10 000	8 406	-1 594
6				4 583	0	-4 583

Taux dégressif : $100/5 \times 1,75 = 35\%$

Valeur comptable Début d'exercice =

Année 1 = Coût d'acquisition (pas de valeur résiduelle)

Année 2 = VNC de l'année 1

Amortissement =

Année 1 = $50\,000 \times 7/12 \times 35\%$

Année 2 = $39\,792 \times 35\%$

Taux linéaire =

Année 1 = $100/5$

Année 2 = $100/4$

Année 4 = Taux agressif 35 % < Taux linéaire 50 %

D'où l'amortissement de 4 et 5 : on utilise le taux linéaire (Année 4, $16\,812 \times 50\% = 8\,406$ et année 5, $8\,406 \times 100\%$).

Amortissement dérogatoire = Différence entre l'amortissement dégressif et linéaire

- **Les amortissements dérogatoires**

Pour être déductible fiscalement, un amortissement doit être comptabilisé. L'amortissement dérogatoire résulte de la différence entre l'amortissement fiscal et l'amortissement comptable.

Il faut distinguer deux cas :

- si l'amortissement fiscal > à l'amortissement comptable : il faut enregistrer une dotation pour amortissement dérogatoire en débitant le compte 68725 par le crédit du 145 ;
- si l'amortissement fiscal devient < à l'amortissement comptable : il faut enregistrer une reprise sur amortissement dérogatoire en débitant le compte 145 par le crédit du 78725.

Amortissement comptable :

31/12/N				
681	281	Dotation aux amortissements Amortissement immobilisation corporelle	5 417	5 417

Amortissement dérogatoire :

31/12/N				
68725	145	Dotations aux amortissements dérogatoires Amortissements dérogatoires	4 792	4 792

Prêt(e) à passer à la pratique ?

Découvrez nos fiches d'exercices d'entraînement (**exercices 9 à 13**), fiches de révision complètes et corrigés pas-à-pas sur notre espace dédié : <https://www.comprendre-la-compta-gestion.com/shop-butgea>

4. Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

L'amortissement économique (comptable) est déterminé en fonction de la durée réelle d'utilisation et à partir d'un mode d'amortissement susceptible d'évaluer le plus précisément possible la dépréciation du bien. L'amortissement fiscal est calculé en fonction des durées d'usage, sans pouvoir déduire une valeur résiduelle, et avec la possibilité d'utiliser un amortissement dégressif ou exceptionnel en fonction des lois de finances en vigueur.

Éléments	Règles fiscales	Règles comptables
Base amortissable	Valeur d'entrée	Valeur d'entrée – Valeur résiduelle (1)
Durée d'amortissement	Durée d'usage (2)	Durée réelle
Mode d'amortissement	Linéaire, dégressif, exceptionnel	UO ou linéaire

(1), valeur d'entrée = coût d'acquisition ; la VR n'est pas déductible fiscalement.

(2) 4% à 5% pour les bâtiments industriels, 10% à 20% pour le matériel et outillage, 10% pour le mobilier...

5. Le cas particulier des amortissements différés

L'annuité d'amortissement est considérée comme différée lorsqu'elle n'a pas été comptabilisée à la clôture d'un exercice.

La dotation omise est comptabilisée dès l'année suivante en constatant ainsi 2 années de dotation (méthode de la double annuité).

6. La dépréciation d'une immobilisation

La plupart des immobilisations sont des biens amortissables (constructions, machines, véhicules, mobilier...) qui perdent de leur valeur du fait de leur utilisation. Cette perte de valeur est certaine et irréversible. Il s'agit d'un amortissement.

La dépréciation ne correspond pas à une perte de valeur « normale », mais à un risque de perte exceptionnel. Elle n'est **ni certaine ni irréversible**. Les biens peuvent reprendre de la valeur si le risque n'a plus lieu d'être. C'est pourquoi la dépréciation des actifs doit faire l'objet d'un suivi rigoureux.

Il y a dépréciation lorsque : **Valeur actuelle de l'actif est < à la valeur d'acquisition**

Lorsque : **Valeur actuelle de l'actif est > à la valeur d'acquisition**, il faut réaliser une reprise de la dépréciation (annulation de l'écriture de la dépréciation).

Enfin, la dépréciation découle du principe de prudence : tout événement qui risque de diminuer la valeur du patrimoine de l'entreprise doit être pris en compte et tout événement susceptible d'augmenter la valeur du patrimoine de l'entreprise ne peut faire l'objet d'un enregistrement comptable.

$$\text{Dépréciation} = \text{VNC (avant dépréciation)} - \text{Valeur actuelle} = \text{Perte de valeur}$$

VNC avant dépréciation = Valeur brute – Amortissements cumulés.

VNC (après dépréciation) = Valeur brute – Amortissements – Dépréciation = Valeur actuelle.

Application pratique :

À la clôture d'un exercice, pour une immobilisation on dispose des informations suivantes :

- Valeur brute (valeur d'entrée) = 1 000 €,
- Amortissements cumulés = 300 €,
- Valeur actuelle = 600 €.

VNC (avant dépréciation) = 1 000 – 300 = 700 €.

VA = 600 < VNC = 700 => **Dépréciations = VNC – VA = 700 – 600 = 100 €.**

VNC (après dépréciation) = 1 000 – 300 – 100 = 600 = VA !

Tous les actifs peuvent faire l'objet d'une dépréciation : immobilisations, amortissables ou non amortissables, stocks, créances et titres (cf. Chap. 4 et 5 – P2).

6.1. Détermination de la valeur actuelle (valeur d'inventaire) des immobilisations

« La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. » (PCG art. 214-6 3.)

$$\text{Valeur actuelle} = \text{Maximum entre la valeur vénale et la valeur d'usage}$$

Valeur vénale = Prix de cession net (à la date de clôture) = Valeur de marché (juste valeur).

Valeur d'usage = Valeur des avantages économiques futurs attendus = Valeur d'utilité (en principe les deux valeurs doivent être proches) = la valeur attribuée par un individu à un bien en fonction de la satisfaction ou du plaisir qu'il lui procure (valeur subjective).

6.2. L'évaluation des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles

« L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle. » (PCG art. 214-16)

S'il existe un indice de perte de valeur, la valeur nette comptable (VNC) de l'actif est comparée à sa valeur actuelle (VA) :

$$VA = \text{Max (valeur vénale ; valeur d'usage)}$$

$$VNC \text{ (avant dépréciation)} = \text{Valeur brute} - \text{Amortissements cumulés}$$

- Si $VA > VNC$ = Pas de dépréciation

En pratique si l'une des deux valeurs (valeur vénale ou valeur d'usage) est supérieure à la VNC, aucune dépréciation n'est à constater et il n'est pas nécessaire de déterminer l'autre valeur (valeur d'usage ou valeur vénale) et donc la valeur actuelle.

- Si $VA < VNC$ = Dépréciation = $VNC - VA$

Application pratique :

Valeur brute d'une immobilisation : 100 (K€) et amortissements cumulés : 30 (K€).

$$VNC \text{ (avant dépréciation)} = 100 - 30 = 70 \text{ (K€)}$$

Hypothèses	Valeur actuelle	Dépréciation	VNC (portée au bilan)
Valeur vénale = 80	$VA > VNC$	-	70
Valeur d'usage = 75	$VA > VNC$	-	70
Valeur vénale = 60 Valeur d'usage = 65	$VA = VU = 65 < VNC$	$70 - 65 = 5$	65
Valeur vénale = 60 Valeur d'usage = 50	$VA = VV = 60 < VNC$	$70 - 60 = 10$	60

6.3. Comptabilisation des dépréciations

À la clôture de l'exercice, lorsqu'une première dépréciation est constatée, une dotation pour (ou aux) dépréciations est comptabilisée.

Dotation exercice N

31/12/N				
68162		Dotations pour dépréciations	X	
	291.	Dépréciation		X

Application pratique :

Valeur brute d'une immobilisation : 100 (K€) et amortissements cumulés : 30 (K€). On constate une dépréciation de 5 000 €.

En supposant qu'il s'agit d'un matériel industriel

31/12/N				
68162		Dotations pour dépréciations	5 000	
	29154	Dépréciation matériel		5 000

Extrait du bilan au 31/12/N :

ACTIF				PASSIF
	Brut	Amortissements et dépréciations	Net	
Matériel industriel	100 000	35 000 (30 000 + 5 000)	65 000	

Application des principes d'image fidèle, de sincérité et de prudence : la VNC (70 K€) est ramenée à la valeur actuelle (65 K€).

6.4. Les conséquences d'une dépréciation d'un actif immobilisé

La dépréciation d'une immobilisation a deux effets :

1- La VNC de l'immobilisation est ramenée à la valeur actuelle :

« La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations ». (PCG art. 214-6 2.)

2- Le plan d'amortissement de l'immobilisation est modifié pour les exercices suivant la dépréciation :

En effet, une dépréciation représente une diminution des avantages économiques futurs attendus de l'immobilisation, par conséquent le plan d'amortissement (répartition de la valeur amortissable selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus) doit être ajusté en conséquence.

Application pratique :

Valeur brute d'une immobilisation : 300 K€ - Acquisition 01/01/N - Durée d'utilisation prévue : 4 ans (Valeur résiduelle nulle).

3- Plan d'amortissement à la date d'entrée de l'immobilisation :

Exercice	Base	Valeur Actuelle	Amortissement (Dotation)	Valeur nette comptable
N	300	300	75	225
N+1	300	120	75	150
N+2	300	60	75	75
N+3	300	60	75	0

• Fin N :

Valeur actuelle = 300 > VNC = 225. Pas de dépréciation (le plan d'amortissement n'est pas modifié).

• Fin N+1 :

Valeur actuelle (fin N+1) = 120 < VNC = 150. Dépréciation = 150 – 120 = 30

La dépréciation augmente la charge de l'exercice et diminue donc le solde du montant amortissable (c.à.d. la VNC) pour les exercices suivants : VNC = 150 – 30 = 120.

Plan d'amortissement révisé fin N+1 (de manière prospective) :

Exercice	Base	Valeur Actuelle	Amortissement		Dépréciation			Valeur nette comptable
			Dotation	Cumul	Dotation	Reprise	Cumul	
N	300	300	75	75				225

N+1	300	120	75	150	30		30	120
N+2	120	60	60	210			30	60
N+3	120	60	60	270			30	0

Base N+2 : VNC fin N+1 = 300 (VB) – 150 (amortissement) – 30 (dépréciation) = 120 Annuités N+2 et N+3 : Base (120) / 2 (50 % chaque année).

- **Réajustement de la dépréciation :**

La reprise d'une dépréciation ne doit pas porter la VNC de l'immobilisation à un niveau supérieur à VNC déterminée selon le plan d'amortissement initial.

Application pratique :

Fin N+2, la valeur de l'immobilisation est estimée à 80.

Fin N+2, initialement, la VNC serait de 75.

Dans notre situation, la VNC est de 60. La valeur réelle 80 > VNC de 60, il faut réaliser une reprise sur dépréciation. Si on fait une reprise de 20 (80-60), la VNC passera à 80. Mais ce montant est > à 75, la VNC de base. Il faut donc passer une reprise de 15.

Il faudra refaire un second plan d'amortissement révisé fin N+2.

Exercice	Base	Amortissement		Dépréciation			Valeur nette comptable
		Dotation	Cumul	Dotation	Reprise	Cumul	
N	300	75	75				225
N+1	300	75	150	30		30	120
N+2	120	60	210		15	15	75
N+3	75	75	285			15	0

31/12/N				
29154	78162	Dépréciation matériel	15	15
		Reprises dépréciation		
		Reprise exercice N+2		

+ DAP de 60.

Pour aller plus loin :

Les conditions de déductibilité fiscale d'une dépréciation sont :

- Perte probable,
- Perte nettement précisée,
- Perte n'ayant pas un caractère irréversible,
- Perte résultant d'événement en cours à la clôture de l'exercice.

Afin de limiter le risque de non déductibilité fiscale, il est possible de se baser sur l'avis du 24 octobre 2006 du CNC (ANC).

Fiscalement, la base comptable ne doit pas être diminuée des dépréciations. Des écritures de transfert de la dépréciation en amortissement doivent être enregistrées chaque année, afin de s'assurer de la déductibilité fiscale de la dépréciation comptable. La différence entre la dotation aux amortissements qui aurait été calculée sans dépréciation et la dotation aux amortissements calculée en tenant compte de la dépréciation doit être reclassée en amortissement exceptionnel (aucun impact sur le résultat). La dépréciation est alors reprise au rythme des amortissements théoriques (reprises sur dépréciations exceptionnelles) pour le même montant.

Fiscalement, la dépréciation initiale et la reprise de la dépréciation sont non imposables.

N+2 : Fin N+2, hypothèse, la valeur de l'immobilisation est similaire avec le plan d'amortissement révisé.

6811	28154	DAP immo Amortissement immo <i>Dotation exercice N</i>	60	60
------	-------	--	----	----

29154	7876	Dépréciation immo Reprises dep exceptionnelles <i>Dotation exercice N</i>	15	15
-------	------	---	----	----

6871	28154	DAP exceptionnels immo Amortissement immo <i>Dotation exercice N</i>	15	15
------	-------	--	----	----

Plan d'amortissement révisé fin N+1 (de manière prospective) AVEC IMPACT FISCAL :

Exercice	Base		Valeur Actuelle	Amortissement		Dépréciation			Valeur nette comptable
				Dotation	Cumul	Dotation	Reprise	Cumul	
N	300		300	75	75				225
N+1	300		120	75	150	30		30	120
N+2	120		60	60+15	225		15	15	60

N+3	120		60	60+15	300		15	0	0
-----	-----	--	----	-------	-----	--	----	---	---

Prêt(e) à passer à la pratique ?

Découvrez nos fiches d'exercices d'entraînement (**exercices 9 à 13**), fiches de révision complètes et corrigés pas-à-pas sur notre espace dédié : <https://www.comprendre-la-compta-gestion.com/shop-butgea>

7. La subvention d'investissement

Les subventions d'investissement sont des aides dont peuvent bénéficier les entreprises en vue d'acquérir ou de créer des immobilisations (à elles sont alors dénommées **subventions d'équipement**, inscrites en compte **131**).

Les subventions d'investissement reçues peuvent être enregistrées en comptabilité selon deux situations.

Premier cas : l'entreprise décide d'affecter **la totalité du montant** de la subvention d'investissement en produit exceptionnel sur un seul exercice comptable (cas rare), dans ce cas elle utilisera le compte 747 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

Pour quelle raison ? Si l'exercice présente un **déficit fiscal** important et si le produit de la subvention ne l'amène pas à un bénéfice, reprendre la subvention immédiatement n'aura pas d'impact sur l'impôt (**neutre fiscalement**) et permettrait de présenter un résultat moins catastrophique. Dans ce cas, il y a un décalage entre la charge d'amortissement répartie et le produit de la subvention qui ne l'est pas.

Application pratique :

L'entreprise Z veut faire l'acquisition d'une machine numérique de 40 000 € et demande une subvention pour un montant de 20 000 €. Elle reçoit l'accord le 01.03.N et le versement le 30.05.N. charges de matières premières : 100 000 € - Autres charges externes : 50 000 € - CA : 1 000 000 €.

Octroi de la subvention :

01/03/N				
4411		Subventions à recevoir	20 000	
	747	Quote-part de subventions virée au résultat de l'exercice		20 000

30/05/N				
512	4411	Banque	20 000	20 000
		Subventions à recevoir		

Deuxième cas : l'entreprise décide d'étaler la subvention **sur plusieurs exercices comptable**, ainsi, selon l'article 312-1 du PCG, il faut distinguer deux types de situations.

- **Le bien financé par la subvention est amortissable :** la reprise de subvention d'investissement est constatée annuellement et s'effectue sur la même durée et au même rythme **que l'amortissement de l'immobilisation** acquise ou créée par la subvention.
- Remarque : si amortissement fiscal, on retient l'amortissement fiscal (durée et amortissements : comptable + dérogatoire).
- **Le bien financé par la subvention est non amortissable :** la reprise de la subvention d'investissement **est étalée sur le nombre d'années** pendant lequel l'immobilisation **est inaliénable** (la subvention est accordée à condition que l'immobilisation ne soit pas cédée pendant une durée déterminée) **aux termes du contrat** accordant la subvention. Si aucune clause d'inaliénabilité n'est présente, **la reprise annuelle de la subvention est échelonnée par fraction égale au 1/10ème du montant de la subvention.**

Traitement comptable :

La **subvention d'équipement** qui constitue une ressource de financement sera inscrite en compte de capitaux propres dans le compte **131**.

- **1^{er} cas**, le bien financé par la subvention est non amortissable :

Enregistrement de la subvention :

Octroi : 4411 - Subvention à recevoir à 131 – Subvention d'équipement
Encaissement : 512 - Banque à 4411 - Subvention à recevoir

À l'inventaire :

Application pratique :

Dans le cadre d'un achat de terrain, une entreprise reçoit une subvention de 10 000 €, le 15.10.N. Le contrat ne comportait pas de clause d'inaliénabilité.

Étalement de la subvention :

31/12/N				
139		Subvention d'investissement inscrite au compte de résultat	1 000	
	747	Quote-part de subventions virée au résultat de l'exercice		1 000

1 000 = 10 000 / 10.

- **2^e cas**, le bien financé par la subvention est amortissable

Enregistrement de la subvention :

Octroi : 4411 - Subvention à recevoir à 131 – Subvention d'équipement

Encaissement : 512 - Banque à 4411 - Subvention à recevoir

À l'inventaire :

Application pratique :

L'entreprise Z veut faire l'acquisition d'une machine numérique de 40 000 € le 01.07.N (amortissement sur 4 ans en linéaire) et demande une subvention pour un montant de 20 000 €. Elle reçoit l'accord le 01.03.N et le versement le 30.05.N.

Date	Base	Annuité	Étalement subvention
N	40000	5000	2500
N+1	40000	10000	5000
N+2	40000	10000	5000
N+3	40000	10000	5000
N+4	40000	5000	2500

5 000 = 40 000 / 4 x 6 / 12 - 2 500 = 5 000 x 50 % (subvention = la moitié de l'investissement).

31/12/N				
139	747	Subvention d'investissement inscrite au compte de résultat Quote-part de subventions virée au résultat de l'exercice	2 500	2 500

À la fin de l'étalement de la subvention (pour les 2 situations) :

Lorsque la totalité de la subvention a été virée au compte de résultat, il faut solder les comptes 131 et 139.

31/12/N				
131	139	Subventions d'équipement Subvention d'investissement inscrite au compte de résultat	20 000	20 000

Prêt(e) à passer à la pratique ?

Découvrez nos fiches d'exercices d'entraînement (**exercices 9 à 13**), fiches de révision complètes et corrigés pas-à-pas sur notre espace dédié : <https://www.comprendre-la-compta-gestion.com/shop-dcg>

8. Les principes d'évaluation des immobilisations corporelles à la sortie

La sortie d'un actif est constatée lorsqu'une entreprise vend une immobilisation dont elle n'a plus besoin et lorsqu'un bien hors d'usage est mis au rebut.

8.1. Le traitement comptable de la vente d'un actif

Application pratique :

Cession le 18/10/N d'un terrain pour 50 000 € HT €.

Nature de l'immobilisation :	Terrain	Durée d'utilisation :	-
Valeur brute :	30 000 € HT	Valeur résiduelle :	-
Date d'acquisition :	21 mai N-3	Mode d'amortissement :	-
Date de mise en service :	21 mai N-3		

La cession d'une immobilisation amortissable donne lieu à **deux écritures** :

⇒ L'encaissement du prix de cession

La TVA étant (en principe) déductible à l'acquisition, la cession est (en principe) soumise à la TVA.

Le prix de cession HT constitue un produit d'exploitation.

Cession du matériel :

	18/10/N		
462 (ou 512)	Créances sur cessions d'immobilisations	60 000,00	
757	Produits des cessions d'éléments d'actif		50 000,00
44571	TVA collectée		10 000,00

⇒ La sortie de l'actif (sortie du patrimoine)

Le compte de l'immobilisation (2154) doit être soldé (l'immobilisation cédée ne doit plus apparaître au bilan). La contrepartie sera le compte 657 Valeurs comptables des éléments d'actif cédés :

Compte 2154 : Solde débiteur égal au coût d'acquisition : 30 000 €.

	31/12/N		
657	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	30 000	
211	Terrain		30 000

Résultat de la cession : Plus-value = 50 000 (cpte 757) – 30 000 (cpte 657) = 20 000 €.

8.2. La cession d'une immobilisation (in)corporelle amortissable

Application pratique :

Cession le 18/10/N d'un matériel industriel pour 5 000 € HT€.

Nature de l'immobilisation :	Matériel industriel	Durée d'utilisation :	5 années
Valeur brute :	18 500 € HT	Valeur résiduelle :	2 000 €
Date d'acquisition :	21 mai N-3	Mode d'amortissement :	Linéaire
Date de mise en service :	13 juin N-3		

Taux d'amortissement : $1/5 = 0,2$ soit 20 % Montant amortissable : $18\,500 - 2\,000 = 16\,500$

Exercice	Base	Amortissement		Valeur nette comptable
		Calcul	Montant	
N-3	16 500	$16\,500 \times 0,2 \times (198/360)$	1 815	16 685
N-2	16 500	$16\,500 \times 0,2$	3 300	13 385
N-1	16 500		3 300	10 085
N	16 500		3 300	6 785
N+1	16 500		3 300	3 485
N+2	16 500	$16\,500 \times 0,2 \times (162/360)$	1 485	2 000

La cession d'une immobilisation amortissable donne lieu à **trois écritures** :

⇒ **L'encaissement du prix de cession**

La TVA étant (en principe) déductible à l'acquisition, la cession est (en principe) soumise à la TVA.

Le prix de cession HT constitue un produit d'exploitation.

Cession du matériel :

	18/10/N		
462 (ou 512) 757	Créances sur cessions d'immobilisations Produits des cessions d'éléments d'actif	6 000,00	5 000,00
44571	TVA collectée		1 000,00

⇒ **La dotation (complémentaire) aux amortissements**

L'immobilisation doit être amortie jusqu'à la date de cession (date de fin des avantages économiques attendus de l'utilisation de l'immobilisation).

6875	DAP – Amortissements dérogatoires	1 200	
145	Amortissements dérogatoires		1 200

$$1\,500 * 288/360 = 1\,200$$

Si reprise : 145 « Amortissements dérogatoires » à 78725 « Reprise amorti. Dérogatoires ».

⇒ Solde des amortissements dérogatoires non apurés

	31/12/N		
145	Amortissements dérogatoires	6 200	
78725	Reprise sur provisions – Amort. Déro.		6 200

Pour les cessions d'immobilisation ayant fait l'objet d'une dépréciation, **la dépréciation constatée antérieurement doit être reprise.**

Suite de l'exemple, on suppose que pour l'année N-1, l'entreprise a comptabilisé une dépréciation de 500 €.

	31/12/N		
29.	Dépréciations des immobilisations	500	
7816	Reprises sur dépréciations des immo.		500

8.3. Cas particuliers : les régularisations en matière de TVA (pour aller plus loin)

Complément de déduction en cas de cession

Cession d'un véhicule de tourisme		
	A un particulier ou une autre entreprise	A un marchand en bien d'occasion
TVA collectée	Non	Oui
Complément de TVA déductible	Non	Oui (règle des 5èmes restants)*
Analyse	La cession n'est pas soumise à TVA et la TVA sur l'achat reste non déductible.	La cession est soumise à TVA et l'entreprise bénéficie d'un complément de déduction.
Exemple 1 : vente en N d'un véhicule de tourisme 5 000 €HT à un particulier (véhicule acheté 9 500€HT en N-2, taux de Tva de 20% lors de l'achat). Pas de TVA collectée et la TVA sur l'achat reste non déductible car cession à un particulier.		

Exemple 2 : un véhicule de tourisme acquis pour 30 000 € HT (TVA 6 000 € non déduite lors de l'achat) le 20.04.N-2 et cédé le 20/07/N pour 8 000 € HT.

Durée maximale de revente : on se place en fin d'année d'acquisition (N-2) et compte 3 ans, soit le 31.12.N+1

Nombre de 1/5 à déduire : année N et N+1 : 2/5 de la TVA.

TVA pouvant être déduite sur l'achat: $6\,000 \times 2/5 = 2\,400$ €

TVA collectée sur vente : $8\,000 \times 20\% = 1\,600$ €.

* **Règle** : si le véhicule est cédé avant **le 31 décembre de la troisième année** qui suit l'année d'acquisition (date maximum de revente), le vendeur peut récupérer une partie de la TVA non déductible lors de l'achat. La TVA pouvant être récupérée est égale à **autant de 1/5^{ème} qu'il existe d'années ou de fraction d'années entre la date effective de revente et la date maximale de revente (3^{ème} année)**.

Comptablement :

- Cession soumise à TVA pour le véhicule de tourisme.
- Sortie du bien : la VNC est réduite du montant de la TVA déduire à récupérer. En contrepartie, il faut rajouter dans l'écriture le compte 44562 TVA sur immobilisation au débit.

Reversement de TVA en cas de cession

Cession d'un immeuble		
	Dans un délai de 5 ans	Au-delà du délai de 5 ans
TVA collectée	Oui	Non
TVA à reverser	Non	Oui (règle des 20èmes restants)
Analyse	La cession est soumise à TVA, et la TVA d'origine déductible n'est pas remise en cause.	Pas de TVA collectée mais reversement de la TVA d'origine (sur l'achat) par la règle des 20èmes restants. *

Exemple 1 : Cession d'un immeuble 80 000 €HT acheté en N-3 pour 125 000 €HT

TVA collectée sur la cession : $80\,000 \times 20\% = 16\,000$ €

TVA à reverser : aucune car cession dans un délai de 5 ans

Exemple 2 : Cession d'un immeuble 150 000 €HT le 15.04.N acheté le 25.04.N-9 pour 350 000 €HT (TVA à 19,6% lors de l'achat).

TVA collectée sur la cession : aucune

TVA à reverser : $350\,000 \times 19,6\% \times (20-10)/20 = 34\,300$ € (de N-9 à N : 10 ans, une année débutée est comptée comme une année entière)

* **Reversement** = $TVA\ déduite \times (20 - Nb\ d'années\ ou\ fraction\ d'années\ écoulées\ depuis\ l'achat) / 20$

Remarque : toute année débutée est comptée comme une année entière.

Comptablement :

Cession non soumise à TVA.

Sortie du bien : la VNC est augmentée du montant de la TVA à reverser. En contrepartie, il faut rajouter dans l'écriture le compte 44551 TVA à décaisser – reversement de TVA au crédit.

8.4. Le traitement comptable de la mise au rebut

Tant qu'une immobilisation est utilisée, elle doit rester inscrite au bilan (même si elle est complètement amortie). Lorsqu'une immobilisation n'est plus utilisée (et mise au rebut), elle doit sortir de l'actif (même si elle n'est pas entièrement amortie).

(Remarque : une immobilisation mise au rebut n'a plus aucune valeur pour l'entreprise, par conséquent, en principe, la valeur résiduelle est nulle...).

Principe : l'immobilisation mise au rebut doit être complètement amortie.

Cas d'une immobilisation totalement amortie

Application pratique :

Mise au rebut le 15/5/N d'un matériel acquis 25 000 € HT et entièrement amorti (valeur résiduelle nulle).

	15/05/N		
28154	Amortissements du matériel industriel	25 000	
2154	Matériel industriel		25 000

Remarque : La VNC est égale à 0 => pas de compte 657.

Cas d'une immobilisation non encore totalement amortie

Application pratique :

Mise au rebut le 30/9/N d'un matériel acquis le 1/1/N-3 pour 50 000 € HT. Amortissement linéaire sur 5 ans (valeur résiduelle nulle).

La mise au rebut comporte dans ce cas trois écritures :

- **La dotation (complémentaire) aux amortissements** jusqu'à la date de mise au rebut (date de fin des avantages économiques) :

Dotation N (charge d'exploitation) : $50\,000 \times 1/5 \times 9/12 = 7\,500$

		30/09/N		
68112	Dotations aux amortissements	7 500		
28154	Amortissements du matériel industriel		7 500	

- **Une dotation exceptionnelle ou d'exploitation aux amortissements** égale à la VNC à la date de mise au rebut (pour ramener la VNC à une valeur nulle) :

Cumul des amortissements jusqu'à la mise au rebut : $(50\,000 \times 1/5 \times 3) + 7\,500 = 37\,500$ VNC à la date de mise au rebut (solde restant à amortir) = $50\,000 - 37\,500 = 12\,500$ (somme du solde de la dotation N et dotation N+1 du plan d'origine).

		30/09/N		
6871 ou 6861	Dotations aux amortissements	12 500		
28154	Amortissements du matériel industriel		12 500	

- **La sortie du patrimoine :**

Solde du compte 28154 : $37\,500 + 12\,500 = 50\,000 \Rightarrow \text{VNC} = 0$

		30/09/N		
28154	Amortissements du matériel industriel	50 000		
2154	Matériel industriel		50 000	

Attention : le règlement N° 2022-06 du 4 novembre 2022 modifie le règlement ANC N° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général.

La définition du résultat exceptionnel est modifiée. Il comprend désormais les produits et charges directement liés à un événement majeur inhabituel. Le résultat exceptionnel est ainsi limité :

- aux changements de méthode inscrits en résultat
- aux écritures comptables purement fiscales, comme les amortissements dérogatoires
- aux corrections d'erreurs.

En conséquence, les sorties d'immobilisations ne sont plus inscrites en résultat exceptionnel. Les comptes 675 et 775 sont remplacés par des comptes **657 et 757 pour les immobilisations corporelles et incorporelles**.

Prêt(e) à passer à la pratique ?

Découvrez nos fiches d'exercices d'entraînement (**exercices 9 à 13**), fiches de révision complètes et corrigés pas-à-pas sur notre espace dédié : <https://www.comprendre-la-compta-gestion.com/shop-butgea>