

Chapitre 2 - L'évaluation et comptabilisation des immobilisations après la date d'entrée

Synthèse

Sommaire :

1. L'amortissement d'une immobilisation amortissable.....	2
2. L'amortissement comptable économique linéaire	2
3. L'amortissement comptable économique non linéaire : en unités d'œuvres physiques ou techniques (UO).....	4
4. La comptabilisation de l'écriture de l'amortissement	5
5. L'amortissement fiscal dégressif	5
6. Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales	8
7. Le cas particulier des amortissements différés	8
8. La dépréciation d'une immobilisation.....	9
8.1. Détermination de la valeur actuelle (valeur d'inventaire) des immobilisations.....	9
8.2. L'évaluation des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles	10
6.3. Comptabilisation des dépréciations.....	11
8.3. Les conséquences d'une dépréciation d'un actif immobilisé.....	12
9. La subvention d'investissement	15
10. Les principes d'évaluation des immobilisations corporelles à la sortie	17
10.1. Le traitement comptable de la vente d'un actif.....	17
10.1.1. Cession d'une immobilisation (in)corporelle non amortissable.....	17
10.1.2. La cession d'une immobilisation (in)corporelle amortissable.....	18
10.2. Cas particuliers : les régularisations en matière de TVA	21
10.3. Le traitement comptable de la mise au rebut.....	23
10.3.1. Cas d'une immobilisation totalement amortie	23
10.3.2. Cas d'une immobilisation non encore totalement amortie	23

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.

2. L'amortissement comptable 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 :

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

Par conséquent, le dernier amortissement = $A - A1$

Exemple : 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

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 1er janvier, au 1er mars , il y a 2 mois)

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.

3. L'amortissement comptable 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 :

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

$$\text{Amortissement non linéaire} = \text{coût d'acquisition} \times \text{nombre d'unités d'œuvre consommées} / \text{total des unités d'œuvre}$$

Exemple (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

(1) $10\,000 * 10\,000 / 60\,000$

(2) $10\,000 * 20\,000 / 60\,000$

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

JOURNAL OD

		Date de clôture		
681	281	<div> Dotation aux amortissements Amortissement immobilisation corporelle Dotation aux amortissements en N </div>	X	X

5. L'amortissement fiscal dégressif

- **L'amortissement 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**.

Calcul

Taux d'amortissement fiscal = taux linéaire * coefficient dégressif	
Première annuité =	
valeur brute x taux d'amortissement fiscal x nombres de mois qui restent dans l'année/12	
Annuités suivantes =	
valeur brute - annuités déjà déduites x taux d'amortissement fiscal	

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)

Pour qu'un bien soit amortissable de manière dégressive, il faut que la durée d'amortissement soit > ou = à 3 ans, que le bien soit neuf à l'achat et que l'immobilisation soit énumérée par l'administration fiscale (<https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGISCTA000006191215/2020-09-03>)

Exemple : une entreprise achète le 15 juin 2022 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

Taux linéaire =
 Année 1 = $100/5$
 Année 2 = $100/4$

Amortissement =
 Année 1 = $50\,000 \times 7/12 \times 35\%$
 Année 2 = $39\,792 \times 35\%$

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

Comptabilisation des 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.

		Date de clôture			
68725	145	Dotation aux amortissements dérogatoires	X		
		Amortissements dérogatoires		X	
		Dotation aux amortissements en N			

Ou

145	78725	Date de clôture	X	X
		Amortissements dérogatoires		
		Reprise amortissements dérogatoires		
		Reprise aux amortissements en N		

6. 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...

7. 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).

8. La dépréciation d'une immobilisation

« La **dépréciation** d'un actif est la constatation que sa **valeur actuelle** est devenue **inférieure** à sa **valeur nette comptable**. » (PCG art. 214-5)

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

VNC avant dépréciation = Valeur brute – Amortissements cumulés.

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

Exemple :

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.

8.1. 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).

8.2. 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 = $VNC - VA$

Exemple :

- Valeur brute d'une immobilisation : 100 k€.
- 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.

Exemple :

En supposant qu'il y a une dépréciation de 5 000 € pour un matériel industriel

31.12.N

68162	29154	Dotations pour dépréciations Dépréciations du matériel <i>Dotation exercice N</i>	5 000	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€).

La reprise de la dépréciation se fera via le compte **78162 - Reprises sur dépréciations des immobilisations corporelles**.

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

La dépréciation d'une immobilisation a deux effets :

- **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.)

- **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.

Exemple :

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

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.

6811	28154	DAP immo Amortissement immo <i>Dotation exercice N</i>	75	75
68162	29154	Dotations pour dépréciations Dépréciation immo <i>Dotation exercice N</i>	30	30

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

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			30	60
N+3	120	60	270			30	0

Base N+2 : $VNC \text{ fin } N+1 = 300 \text{ (VB)} - 150 \text{ (amortissement)} - 30 \text{ (dépréciation)} = 120$ 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.

Suite de l'exemple : 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

29154	78162	Dépréciation immo Reprises dépréciation <i>Reprise exercice N+2</i>	15	15
-------	-------	---	----	----

+ 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

9. 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**).

« Le compte 131 "Subventions d'équipement" est crédité de la subvention par le débit d'un compte de tiers ou d'un compte financier.

Les subventions d'équipement dont bénéficie l'entité pour acquérir ou créer des immobilisations sont inscrites au compte 131.

Le compte 139 "Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat" est débité par le crédit du compte 747 "Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice".

Les comptes 131 et 139 sont soldés l'un par l'autre, lorsque le crédit du premier est égal au débit du deuxième. »

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.**

Exemple :

Une association veut faire l'acquisition d'une immobilisation 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.

Octroi : 4411 - Subvention à recevoir à 131 – Subvention d'équipement pour 20 000 €

Encaissement : 512 - Banque à 4411 - Subvention à recevoir pour 20 000 €

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

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

31.12.N			
139	747	Sub d'l inscrite au compte de résultat Quote-part de sub virée au résultat QP subvention N	2 500
			2 500

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 évènement 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, le compte 777- Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice est remplacé par le compte **747**.

=> Entrée en vigueur à partir du **1^{er} janvier 2025**.

10. 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.

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

10.1.1. Cession d'une immobilisation (in)corporelle non amortissable

Exemple : 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 immobilisations cédées :

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 (cpt 757) – 30 000 (cpt 657) = 20 000 €.

Si le bien a été déprécié, la dépréciation devra faire l'objet d'une reprise.

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

Exemple : 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 exploitation.

Cession du matériel :

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

Dotation de l'exercice N (du 1/1/N au 18/10/N) : $3\,300 \times ((9 \times 30) + 18) / 360 = 3\,300 \times 288 / 360 = 2\,640,00 \text{ €}$.

31/12/N			
68112	Dotations aux amortissements	2 640	
28154	Amortissements du matériel industriel		2 640

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

Le compte de l'immobilisation (2154) et le compte d'amortissement (28154) doivent être soldés (l'immobilisation cédée ne doit plus apparaître au bilan).

Compte 2154 : Solde débiteur égal au coût d'acquisition : 18 500 €.

Compte 28154 : Solde créditeur égal au cumul des amortissements de l'acquisition à la cession : $1\,815 + (2 \times 3\,300) + 2\,640 = 11\,055 \text{ €}$.

Le solde du coût de l'immobilisation qui n'a pas été amorti (VNC à la date de cession) constitue une charge d'exploitation : Débit du compte 657 Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (contrepartie comptable de la diminution de l'actif net) :

$$\text{VNC} = 18\,500 - 11\,055 = 7\,445 \text{ €}$$

31/12/N			
657	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	7 445,00	
281	Amortissements du matériel industriel	11 055,00	
2154	Matériel industriel		18 500,00

Résultat de la cession : Moins-value = 5 000 (cpte 757) – 7 445 (cpte 657) = – 2 445 €.

Pour les cessions d'immobilisation ayant bénéficié d'un amortissement dérogatoire, 2 écritures supplémentaires doivent être comptabilisées : **annuité ou reprise dérogatoire et reprise des amortissements non apurés**.

Suite de l'exemple, on suppose que pour l'année N, l'entreprise aurait dû passer un amortissement dérogatoire de 1 500 € (année complète). Le solde du compte amortissement dérogatoire fin N-1 était de 5 000 €.

⇒ La dotation (complémentaire) dérogatoire

31/12/N			
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

10.2. Cas particuliers : les régularisations en matière de TVA

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.
<p>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.</p> <p>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.</p> <p><u>Durée maximale de revente</u> : on se place en fin d'année d'acquisition (N-2) et compte 3 ans, soit le 31.12.N+1</p> <p><u>Nombre de 1/5 à déduire</u> : année N et N+1 : 2/5 de la TVA.</p> <p>TVA pouvant être déduite sur l'achat: $6\,000 \times 2/5 = 2\,400$ €</p> <p>TVA collectée sur vente : $8\,000 \times 20\% = 1\,600$ €.</p>		

* **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. *
<p>Exemple 1 : Cession d'un immeuble 80 000 €HT acheté en N-3 pour 125 000 €HT</p> <p>TVA collectée sur la cession : $80000 \times 20\% = 16\,000\text{€}$</p> <p>TVA à reverser : aucune car cession dans un délai de 5 ans</p>		
<p>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).</p> <p>TVA collectée sur la cession : aucune</p> <p>TVA à reverser : $350\,000 \times 19,6\% \times (20-10)/20 = 34\,300\text{€}$ (de N-9 à N : 10 ans, une année débutée est comptée comme une année entière)</p>		

* **Reversement = TVA déduite x (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.

10.3. 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**.

10.3.1. Cas d'une immobilisation totalement amortie

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.

10.3.2. Cas d'une immobilisation non encore totalement amortie

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 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		
6871/68112		DAP exceptionnels / exploitation*	12 500	
28154		Amortissements du matériel industriel		12 500

* en fonction de la situation, si l'événement est habituel ou non lié à un événement majeur ou non.

- **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**. Entrée en vigueur à partir du **1^{er} janvier 2025**.

