

Chapitre 9 - Les dépréciations des actifs immobilisés et des titres

Synthèse

2.3.2. Réalisation, enregistrement, contrôle des travaux d'inventaire relatifs aux immobilisations		
Données	Savoirs associés	Limites
- Idem 2.3.1. + - Les informations relatives aux immobilisations - Eventuellement module gestion des immobilisations du PGI.	- Méthode d'amortissement, calcul, - Enregistrements comptables liés à ces opérations, - Amortissement économique et fiscal, - Dépréciation, provision - Subvention publique d'investissement (octroi, réception et subvention), - Enregistrements comptables associés, - Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions, - Amortissements des composants.	Sont exclus : - Les amortissements différés, - L'actualisation des flux de trésorerie pour la détermination de la valeur actuelle, - Les conséquences comptables des divergences entre les réglementations comptables et fiscales, - Les abandons de créances, - Le traitement fiscal de l'amortissement est abordé dans le processus 3. Sont inclus : - Les mesures de simplification pour les PME, - La modification du plan d'amortissement est limitée au cas de la variation de la consommation des unités d'œuvre, L'étalement de la subvention d'un bien amortissable décomposable se fera proportionnellement à la structure. Pour les immobilisations amortissables, l'étude est limitée à la constatation d'une seule dépréciation et à sa conséquence sur la base amortissable de l'exercice suivant.
Résultats attendus		
Des enregistrements comptables conformes à la réglementation et aux procédures et leur contrôle, Le renseignement des éléments concernés de l'annexe, L'interprétation et structuration des données selon le modèle relationnel, Une extraction de données du PGI exacte et répondant aux besoins, L'utilisation du PGI pour effectuer le calcul des amortissements et des dépréciations, l'enregistrement des écritures d'inventaire (y compris les sorties), les contrôles et pour mettre à jour les données, Une utilisation du tableur (tris, simulation, regroupements) adaptée aux besoins de l'utilisateur (ex : amortissements, dépréciations, provisions, étalement d'une subvention).		
Compétences		
Analyser, traiter et enregistrer les opérations d'amortissements, de provisions, de dépréciations, de cessions et l'incidence de l'obtention d'une subvention d'investissement sur les travaux d'inventaire.		

1. Rappel : Définition de la dépréciation

« 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 (cf. Chap. 4 et 5 – P2).

2. 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.)

Valeur actuelle = 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).

3. 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 (avant dépréciation) = 100 – 30 = 70 (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

4. Comptabilisation des dépréciations

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

Exemple : (hypothèse 3 de l'exemple précédent) :

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

		31/12/N		
68162	Dotations pour dépréciations		5 000	
29154	Dépréciations du matériel industriel			5 000
	Dotation exercice N			

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€).

✦ Vous avez vu comment ça fonctionne ? Essayez par vous-même sur cas corrigé (sur le site - shop BTS CG – Exercices P2).

5. 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.

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.

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).

↗ Application directe : testez cette règle sur un cas pratique corrigé (sur le site - shop BTS CG – Exercices P2).

6. Dépréciation des actifs financiers

6.1. Rappel – Typologie

- **Les principales catégories d'immobilisations financières**

Sur le plan comptable, on distingue 2 grandes catégories d'immobilisations financières :

Immobilisation financière, elle constitue des titres émis par d'autres entreprises et en des éléments monétaires.

Les titres inscrits en **immobilisations financières** :

- **261. Titres de participation** : actions ou parts sociales dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise (permet d'exercer une influence ou d'en assurer le contrôle). Ce contrôle est présumé lorsque la détention du capital est > 10 %.
- **273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)** : investissement dans un portefeuille de titres pour en tirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante, sans intervenir dans la gestion de la société émettrice.
- **271/272. Titres immobilisés** : titres dont la détention n'est pas jugée utile à l'activité de l'entreprise, mais dont elle ne peut pas envisager la cession à court terme.

Les titres inscrits en **valeurs mobilières de placement** :

- **503. VMP – Actions ; 506. VMP – Obligations ; 508. Autres VMP** : titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance. Il peut s'agir d'un placement de trésorerie à court terme ou d'un placement spéculatif.

- **Coût d'acquisition**

Coût d'acquisition = prix d'achat des actifs financiers + frais d'acquisition des titres.

Les frais d'acquisition (commissions, droits d'enregistrement...) peuvent, au choix, soient être intégrés au coût d'acquisition, soit dans un compte de charge distinct (ex. : 6271 – Frais sur titres).

6.2. Évaluation des titres à la date de clôture

La valeur d'inventaire des éléments d'actif est égale à leur valeur actuelle. Celle-ci est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

La valeur actuelle des titres :

- **Titres de participation (261)** : ils sont évalués à leur **valeur d'utilité (valeur d'usage)** représentant ce que l'entreprise accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir.
- **Titres Immobilisés de l'Activité de Portefeuille (273)** : sont évalués titre par titre à une valeur qui tient compte des perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus et qui soit fondée, notamment, sur la **valeur de marché**.
- **Autres titres immobilisés (271)** : titres cotés => **cours moyen du dernier mois** (moyenne pondérée des moyennes journalières) ou titres non cotés => **valeur probable de négociation dont l'estimation s'effectue par des calculs financiers**.
- **Titre de placement (503)** : titres cotés => **cours moyen du dernier mois** (moyenne pondérée des moyennes journalières) ou titres non cotés => **valeur probable de négociation dont l'estimation s'effectue par des calculs financiers**.

6.3. Constatation et comptabilisation des dépréciations

La dépréciation des titres est calculée par catégorie et nature de titres en comparant leur valeur à l'inventaire et leur valeur brute

Si valeur inventaire < à la valeur brute, alors Dépréciation.

Dépréciation = Valeur Inventaire – valeur brute.

La dépréciation des titres est une charge financière, non décaissable, enregistrée selon la nature des titres dépréciés, au débit du compte :

- 68662 : Dotations aux dépréciations des immobilisations financières (261,271,273), ou
- 68665 : Dotations aux dépréciations des valeurs mobilières de placement (503)

Au crédit du compte :

- 2961 : Dépréciation des titres de participation, ou
- 2971 : Dépréciation des TIAP, ou
- 2973 : Dépréciation des autres titres immobilisés, ou
- 590 : Dépréciation des valeurs mobilières de placement.

Remarque : si dépréciation en N-1 et la valeur d'inventaire > valeur brute, il faut **constater une reprise de dépréciation (78662 ou 78665 au crédit et 29../590 au débit)**.

✓ Prêt(e) à passer à la pratique ? Découvrez nos exercices interactifs et corrigés commentés (sur le site - shop BTS CG – Exercices P2).