

Sommaire

1^{er} partie : Le cadre clé de la comptabilité.

2^{ème} partie : Les règles d'évaluation des opérations de l'entreprise.

3^{ème} partie : Problème de rattachement des produits et charges et détermination du résultat.

4^{ème} partie : Opérations relatives à la structure de l'entreprise.

Bibliographie :

Comptabilité approfondie DCG Edition: Litec.

Evaluation des immobilisations corporelles

Une immobilisation remplit 3 critères :

- En général, ce sont des biens à usage durable se consommant sur une durée +1 an.
- Ce sont des biens destinés à usage par l'entreprise Ex : ordinateurs destinés à la vente ➔ marchandises. Ordinateurs destinés à l'utilisation par l'entreprise ➔ immobilisations.
- Le bien doit être propriété de l'entreprise.

NB : Les immobilisations se définissent par usages plutôt que la forme physique.

Les immobilisations doivent être évaluées à 3 occasions : à leur entrée en actif, à l'établissement des Etats financiers, à leurs sorties du bilan.

Les immobilisations peuvent arriver à l'entreprise de 4 manières :

- Acquisition d'immobilisations (soit complètement payé, soit échange de biens).
- Immobilisations produites par l'entreprise.
- L'apport en nature (ça peut être de la constitution de l'entreprise, augmentation de capital, fusion).
- Immobilisations reçues gratuitement (ex : subvention de l'Etat).

I – Immobilisations acquises à titre onéreux

Les immobilisations achetées par l'entreprise doivent être inscrites à leur coût d'acquisition.

Coût d'acquisition = Prix d'acquisition + Frais accessoires d'acquisition

Exemple : L'entreprise SATEX a acquis le 05/10/N, un matériel industriel aux conditions suivantes :

Prix HT :	100.000
R(5%) :	<u>5.000</u>
Net commercial :	95.000
E(2%) :	<u>1.900</u>
Net financier :	93.100
TVA (19,6%) :	<u>18.247,6</u>
TTC :	111.347,6

Les frais de livraison et d'installation assurés par le fournisseur de la machine s'élèvent à :

Honoraires (HT) : 12.000

TVA(19,6%) : 2.352

TTC : 14.352

L'entreprise a payé par ailleurs des honoraires à un ingénieur qui a été conseillé pour cet investissement :

HT : 3.000

TVA (19,6%) : 588

TTC : 3.588

TAF : Enregistrer le coût d'acquisition de cette machine.

	05/10/N		
2154	Matériel industriel	107.000	
44562	TVA sur immobilisations	20.599,6	
404	Fournisseurs d'immo		111.347,6
765	Escomptes obtenus		1.900
467	Autres comptes D ou C		14.352
	Facture n° / Frns...		
6226	Honoraires	3.000	
44562	TVA/ABS	588	
467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs		3.588
	Facture n°		

Exemples d'assimilation :

Exemple 1 : Une entreprise a acquis un outillage industriel le 10/04/N aux conditions suivantes :

HT :	500.000
R(4%) :	<u>20.000</u>
Net commercial :	480.000
Frais d'acheminement :	<u>15.000</u>
Total (HT) :	495.000
TVA (19,6%) :	<u>97.000</u>
TTC :	592.020

10/04/N			
2155	Outillage industriel	495.000	
44562	TVA/immo	97.000	
404	Fournisseurs d'immo		592.020
	Facture n° / Frns...		

Exemple 2 : Une entreprise s'est procurée le 20/04/N, un camion aux conditions suivantes :

Prix HT :	300.000
Options :	<u>12.000</u>
Total (HT) :	312.000
TVA (19,6%) :	<u>61.152</u>
Frais d'immatriculation :	7.240
Vignette :	<u>3.000</u>
TTC :	383.392

Avant de le mettre en service, l'entreprise l'a déposée chez un tôlier pour le frapper de l'enseigne de l'établissement, la facture reçue le 04/05/N comprend :

Prix HT :	8.000
TVA (19 ,6%) :	<u>1.508</u>
TTC :	9.508

Hypothèse 1 : Intégration de l'aménagement du matériel (enseigne même durée d'amortissement que le véhicule)

04/05/N			
2182	Matériel de transport	327.240	
44562	TVA/immo	62.660	
63	Impôts, taxes et versements assimilés	3.000	
404	Fournisseurs d'immo		383.392
467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs		9.508
	Facture n°/ Frns...		

Hypothèse 2 : L'enseigne est de durée plus courte que la durée du véhicule

20/04/N			
2182	Matériel de transport	319.240	
44562	TVA sur immobilisations	61.152	
63	Impôts, taxes et versements assimilés	3.000	
404	Fournisseurs d'immo		303.392
	Facture n°/ Frns...		
04/05/N			
2157	Agencements et aménagements des matériels et outillage industriels	8.000	
44566	TVA/ABS	1.508	
467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs		9.508
	Facture n°		

Exemple 3 : Facture unique pour dives éléments.

Une entreprise s'est procurée auprès d'un fournisseur les éléments suivants pour son propre usage :

4 ordis de bureau :	36.000
Logiciel de paie :	80.000
100 rames de papiers :	<u>6.000</u>
HT :	122.000
E(2%) :	<u>2.440</u>
Net financier :	119.560
TVA (19,6%) :	<u>23.433,76</u>
TTC :	142.993, 76

04/05/N			
2183	Matériel de bureau et matériel informatique	36.000	
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences	80.000	
60225	Achats fournitures de bureau	6.000	
44562	TVA/immo $[(36.000+80.000)*98%]*19,6\%$	22.281,28	
44566	TVA/ABS $(6.000*98%)*19,6\%$	1.152,48	
765	Escomptes obtenus		2.440
404	Fournisseurs d'immo		142.993,76
	Facture n°/ Frns...		

Exemple 4 : Présence de frais d'acquisition d'immobilisation

Une entreprise s'est procurée le 15/05/N, un bâtiment aux conditions suivantes :

HT :	1.000.000
TVA (19,6%) :	<u>196.000</u>
TTC :	1.196.000

Les frais d'actes, de conservations, d'enregistrements et les honoraires du notaire se sont chiffrés à 84.640€. Plus tard, l'entreprise a engagé des frais divers d'aménagement pour rendre le local apte aux usages dont il est destiné pour un coût de 134.800€ HT.

1^{er} exception : Les biens fonciers s'enregistrent à leur prix d'acquisition, les frais d'actes d'enregistrements et de conservations foncières dans un compte charges à répartir sur plusieurs exercices **481 Charges à répartir sur plusieurs exercices.**

Les charges à étaler s'amortissent directement, il n'y a pas de compte amortissement, il y a une dotation et on crédite l'immobilisation.

15/05/N			
2113	Bâtiments	1.000.000	
44562	TVA sur immobilisations	196.000	
404	Fournisseurs d'immo		1.196.000
	Facture n°/ Frns...		
15/05/N			
481	Charges à répartir sur plusieurs exercices	84.640	
467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs		84.640
2135	Aménagements des constructions	134.800	
44562	TVA/immo	26.420,8	
467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs		161.220,8
	Facture n°		

2^{ème} exception : L'acquisition des titres fait supporter à l'acquéreur des frais d'acquisitions.

Les normes comptables et les règles fiscales n'acceptent pas l'intégration des charges dans le coût des titres. Les charges doivent être comptabilisé dans le compte **6271 Frais sur titres (achat, vente, garde).**

Une entreprise s'est procurée 8% (5% dans les règles fiscales françaises obligation de les mettre dans titres immobilisés) d'une autre société et a reçu la facture suivante :

8.000 actions à 120€ ➔ 960.000€. Commissions (0,5%) ➔ 4.800€ HT. TVA ➔ 940,8€.

Total ➔ 965.740,8€.

04/05/N			
261	Titres de participations	960.000	
6271	Frais sur titres (achat, vente, garde)	4.800	
44566	TVA/ABS	940,8	
467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs Facture n°/ Frns...		965.740,8

Exemple 5 : Pièces de rechange

Une entreprise s'est procurée le 20/06/N, un matériel de production aux conditions suivantes :

Prix d'engin :	15.000.000
Pièces de rechange :	800.000
Fournitures conso :	<u>12.000</u>
HT :	15.812.000
TVA (19,6%) :	<u>3.099.152</u>
TTC :	18.911.152

Les grandes pièces acquises pour faire face aux destructions d'une partie de l'immobilisation doivent être enregistrées dans **231 Immobilisations corporelles en cours**. L'immobilisation en cours ne donne pas droit à l'amortissement mais peut être dépréciée.

20/06/N			
2155	Outillage industriel	15.000.000	
2315	Matériel et outillage industriels	800.000	
6022	Fournitures consommables	12.000	
44562	TVA/immo	3.096.800	
44566	TVA/ABS (12.000*19,6%)	2.352	
404	Fournisseurs d'immo Facture n°/ Frns...		18.911.152

II – Immobilisation produite par l'entreprise pour elle-même

Les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même sont évaluées à leur coût de production (Matériel et fourniture + Frais directes et indirectes).

Exemple : La société TAXIM a réalisé en N un bâtiment à usage de dépôt le 01/07/N.

Le coût de la production comprend :

Mat et fourni diverses :	100.000
Main d'œuvre :	200.000
Frais divers (charges d'exploitation) :	160.000
Frais financiers (intérêts intercalaires) :	<u>40.000</u>
HT :	500.000

TAF : Passer l'écriture de l'entrée du bâtiment en activité.

Calculer et enregistrer la dotation aux amortissements de cette construction.

Point de vue fiscale :

Les charges financières supportées par une entreprise, pour l'acquisition ou la production d'une immobilisation sont déductible fiscalement à 100% pendant l'exercice de leur engagement.

Si l'entreprise peut opter pour leurs intégrations au coût de l'immobilisation, à la fin de l'exercice de leurs intégrations, l'entreprise doit déduire en extracomptable la totalité des intérêts intercalaires et réintégrer la fraction de l'amortissement relatif aux intérêts intercalaires. Les exercices suivants, l'entreprise doit réintégrer annuellement, la fraction d'amortissement relative aux intérêts.

Hypothèse 1 : l'entreprise ne va pas intégrer les charges financières

Au courant de l'année, le comptable enregistre les dépenses effectuées sur le chantier de constructions dans les comptes de charges appropriés. A l'achèvement, les charges relatives à la construction doivent être neutralisées par un compte de produit **72 Production immobilisée**.

Amortissement des immobilisations corporelles : $(460.000 * 5\% * 6/12) = 11.500\text{€}$.

01/07/N			
2113	Bâtiment	460.000	
722	Immobilisations corporelles		460.000
	Facture n°/ Frns...		
31/12/N			
681	Dotations aux amortissements	11.500	
281	Amortissements des immo corporelles		11.500

Hypothèse 2 : L'entreprise intègre les charges financières

Amortissement des immobilisations corporelles : $(500.000 * 5\% * 6/12) = 12.500\text{€}$.

01/07/N			
2113	Bâtiment	500.000	
722	Immobilisations corporelles		500.000
	Facture n°/ Frns...		
31/12/N			
681	Dotations aux amortissements	12.500	
281	Amortissements des immo corporelles		12.500

Correction fiscale en fin N :

Déduction des charges d'intérêt 40.000.

Réintégration de la fraction d'amortissement des intérêts : $40.000 * 5\% * 6/12 = 1.000$.

Les régularisations des années suivantes : réintégration de 2.000€ d'intérêts non déductible.

Exercice :

La société ALPHA a construit pour elle-même un bâtiment à usage industriel. Les travaux ont été réalisés par les salariés de l'entreprise du 15 février au 15 octobre N. Les coûts engagés pour cette opération ont été estimés à :

Coûts des matières et fournitures consommées :	50.000
--	--------

Rémunération du personnel :

Salaires bruts	68.000
----------------	--------

Taux moyen des cotisations sociales	20%
-------------------------------------	-----

Taux moyen des cotisations patronales	45%
---------------------------------------	-----

Charges indirectes fixes : (quote-part des frais généraux) :

Dotations aux amortissements	18.000
------------------------------	--------

Entretien et réparation	9.000
-------------------------	-------

Autres charges de production	5.000
------------------------------	-------

On peut estimer par ailleurs à 80% le taux d'activité de l'entreprise pendant la période de production, un emprunt a été contracté pour financer cet investissement. La direction souhaite incorporer au coût de la construction les coûts de cet emprunt pendant la période de production. Le montant est estimé à 6.800.

TAF : Evaluer le coût de production de la construction.

Présenter les écritures le 15 octobre N.

Rappel : Les règles comptables françaises autorisent les entreprises à utiliser la méthode préférentielle d'évaluation des coûts des immobilisations en tenant compte du coefficient d'activité.

Coût des bâtiments :

Coûts des matières et fournitures consommées :	50.000
--	--------

Charges MOD :

Salaires bruts	68.000
----------------	--------

Taux moyen des cotisations sociales $68.000 \times (20\% + 45\%)$	44.200
---	--------

Charges indirectes fixes : $(18.000 + 9.000 + 5.000) \times 80\%$ 25.600

Coût hors charges financières : 187.800

Intérêts intercalaires 6.800

Valeur d'origine (Vo) HT 194.600

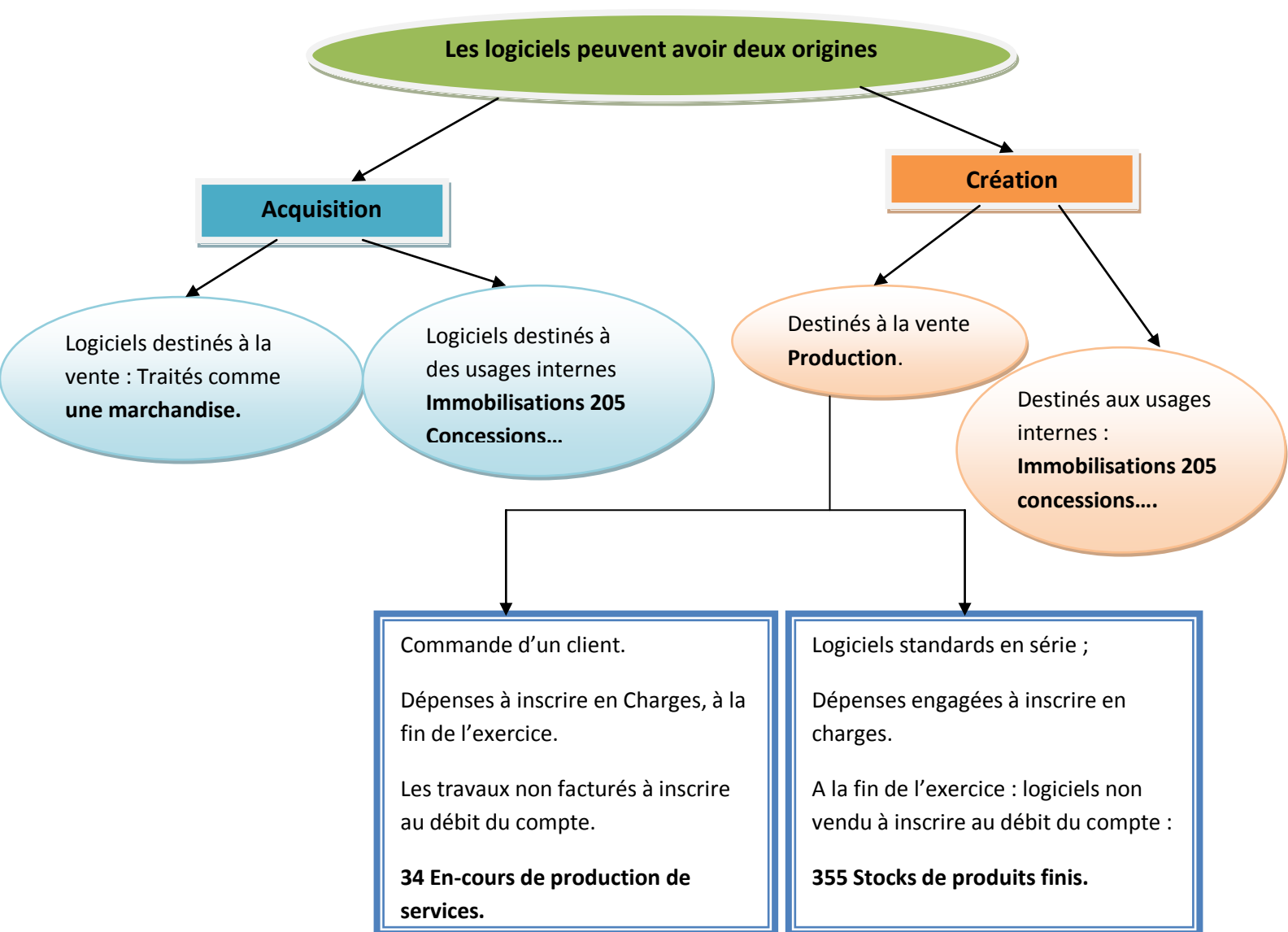
Le coût des bâtiments est composé essentiellement des charges d'exploitations à neutraliser par le compte **72. Production immobilisée**. Une partie du coût de production est représenté par les charges d'intérêts qu'il convient de neutraliser par un produit de même nature.

15/10/N			
213	Bâtiment	194.600	
722	Production immobilisée		187.800
796	Transferts de charges financières		6.800
ou			
15/10/N			
658	Charges diverses de gestion courante	6.800	
796	Transfert de charges		6.800
213	Bâtiment	194.600	
722	Production immobilisée		194.600

II – Acquisition d'immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles acquises sont évaluées à leurs coûts d'acquisitions.

Les immobilisations incorporelles produites sont évaluées à leurs coûts de production.



Les logiciels acquis destinés à la vente sont des éléments de stock.

Les logiciels acquis pour des usages internes sont des immobilisations incorporelles

Les logiciels peuvent être produits. Un logiciel produit commandé et identifiable son coût doit être distingué et enregistré en en-cours de production de services jusqu'à sa livraison au client. Le logiciel peut être produit et multiplié. Le coût de production d'un logiciel doit tenir compte des quantités prévisibles de ventes. Les logiciels produits pour des usages internes sont des immobilisations incorporelles enregistrées à leurs coûts de production.

Les logiciels acquis ou produits donnent droit à un amortissement exceptionnel sur 12 mois.

Les logiciels acquis et immobilisés peuvent bénéficier d'un amortissement accéléré (CGI art 236-II) ils peuvent être amortis en totalité sur 12 mois en respectant la règle du prorata temporis, à partir de la date d'acquisition.

L'amortissement autorisé se traduit par 2 fractions d'amortissement :

- L'amortissement dépréciation du logiciel

01/07/N			
68111	Dotations aux amortissements- immo incorp	x	
2805	Amortissement des immo – concession brevet, licence...		x

- L'excédent d'amortissement est considéré comme un simple agrément fiscal.

01/07/N			
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	x	
145	Amortissement dérogatoire		x

- Après la récupération totale du coût du logiciel, toute dotation comptabilisée et non déductible fiscalement, la charge est neutralisée comme suit :

01/07/N			
145	Amortissements dérogatoires	x	
78725	Reprise sur provisions – amortissements dérogatoires		x

Exemple :

Une entreprise a acquis le 31/05/N un logiciel à usage interne pour un coût HT de 12.000€. La durée probable d'utilisation est de 4 ans.

Si l'entreprise opte pour un amortissement accéléré de son logiciel quels seront les écritures comptables à la clôture de l'exercice au 31/12/N.

Coût du logiciel :

Date d'entrée : 31/05/N. Durée d'amortissement : 4 ans.

Amortissement à constater au 31/12/N :

Amortissement fiscal : $12.000 \times (7/12) = 7.000$

Amortissement comptable $(12.000 \times 25\%) \times (7/12) = 1.750$

Amortissement dérogatoire : 5.250

Ecriture C :

31/12/N			
68111	Dotations aux amortissements- immo incorp	1.750	
2805	Amortissement des immo – concession brevet, licence...		1.750

31/12/N			
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	5.250	
145	Amortissement dérogatoire		5.250

31/12/N+1 :

Amortissement fiscal : $12.000 \times 5/12 = 5.000$

Amortissement comptable : $(12.000 \times 25\%) = 3.000$

Amortissement dérogatoire : 2.000

31/12/N+1			
68111	Dotations aux amortissements- immo incorp	3.000	
2805	Amortissement des immo – concession brevet, licence...		3.000

31/12/N+1			
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	2.000	
145	Amortissement dérogatoire		2.000

Au 31/12/N+2 :

Amortissement fiscal = 0

Amortissement comptable (12.000*25%) 3.000

31/12/N+2			
145	Dotations aux amortissements- immo incorp	3.000	
2805	Amortissement des immo – concession brevet, licence...		3.000

31/12/N+2			
145	Amortissements dérogatoires	3.000	
7811	Reprise sur amortissement dérogatoire		3.000

Exercice :

Une entreprise a créé pour ses propres besoins un portail actif site web pour les usages commerciaux de l'entreprise. Coût de production 136.000€ date de mise en service le 01/09/N.

Supposons que les dispositions fiscales autorisent l'entreprise à la récupération de coûts engagés en 24 mois et que l'entreprise a choisi de récupérer le coût engagé en 5 ans.

TAF : Passer les écritures en 31/12/N et 31/12/N+1 et N+4.

Amortissement à constater au 31/12/N :

Amortissement fiscal : $136.000 * (4/24) =$ 22.666,7

Amortissement comptable : $136.000 * (4/12) * 20\% =$ 9.066,7

Amortissement dérogatoire : 13.600

31/12/N			
68111	Dotations aux amortissements- immo incorp	9.066,7	
2805	Amortissement des immo – concession brevet, licence...		9.066,7

31/12/N			
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	13.600	
145	Amortissement dérogatoire		13.600

31/12/N+1 :

Amortissement fiscal : $136.000 \times (12/24) =$ 68.000

Amortissement comptable : $136.000 \times 20\% =$ 27.200,7

Amortissement dérogatoire : 40.800

31/12/N+1			
68111	Dotations aux amortissements- immo incorp	27.200,7	
2805	Amortissement des immo – concession brevet, licence...		27.200,7

31/12/N+1			
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	40.800	
145	Amortissement dérogatoire		40.800

31/12/N+2 :

Amortissement fiscal : $136.000 \times (8/24) =$ 45.333

Amortissement comptable : $136.000 \times 20\% =$ 27.200

Amortissement dérogatoire : 18.133

31/12/N+2			
68111	Dotations aux amortissements- immo incorp	27.200,7	
2805	Amortissement des immo – concession brevet, licence...		27.200,7

31/12/N+2			
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	18.133	
145	Amortissement dérogatoire		18.133

Au 31/12/N+4 :

Amortissement fiscal = 0

Amortissement comptable (12.000*20%) 27.200

31/12/N+4			
68111	Dotations aux amortissements- immo incorp	27.200	
2805	Amortissement des immo – concession brevet, licence...		27.200

31/12/N+4			
145	Amortissements dérogatoires	27.200	
7811	Reprise sur amortissement dérogatoire		27.200

1. Les composantes du coût de production d'un logiciel :

Etapas de Développement		Coûts liés inclus dans le coût de production
Phase conceptuelle	1/ Etude préalable	Non
	2/ Analyse fonctionnelle (conception générale)	Non
	3/ Analyse organique (Conception détaillée)	Oui
Phase de production	4/ Programmation (codification)	Oui
	5/ Tests et jeux d'essais	Oui
Phase de la mise à la disposition de l'utilisateur et phase de suivi	6/ Documentation technique (à usage interne et externe)	Oui
	7/ formation de l'utilisateur	Non
	8/ Suivi (maintenance)	Non

Les sorts de production d'un logiciel.

Les charges engagées pour la production d'un logiciel sont considérées comme un investissement à la fin de l'exercice, si le logiciel est inachevé :

232	Immobilisations incorporelles en cours	X	
72	Production immobilisée		X

Si le logiciel en cours mérite d'être déprécié (le coût dépensé > d'un produit similaire, l'entreprise constatera une dépréciation :

687	Dotations aux dépréciations	X	
2932	Dépréciation des immo incorp en cours		X

Si l'immobilisation incorporelle n'aboutit pas, le coût global dépensé jusqu'à la date d'échec doit être annulé et constaté en charge exceptionnelle VNC :

675	VNC des immobilisations incorp en cours	X	
232	Immobilisations incorp en cours		X

Si l'immobilisation incorporelle en cours a été dépréciée, une reprise de cette dépression doit être constatée.

Réussite en cas ou le logiciel aboutie.

205	Concessions...	X	
72	Production immobilisée		X
232	Immobilisations incorporelles en cours		X

Ce n'est qu'à partir de l'achèvement que les amortissements seront autorisés.

Exemple :

Le 1^{er} avril l'idée de créer un site pour l'entreprise ABB a pris son chemin. L'ingénieur de l'entreprise était chargé de réunir les informations nécessaires et de préparer un rapport à la direction générale. Ce rapport a été présenté le 25 avril, il a coûté 840€.

Après la présentation du rapport la direction a émis l'avis favorable pour le commencement de la production le 5 mai.

Coûts engagés jusqu'au 31/12/N : 12.600€.

Le site est prêt et mis à l'essai le 30/03/N+1, il a nécessité un coût d'achèvement de 3.800€. L'entreprise choisit d'amortir son site sur 4 ans.

Pour améliorer l'utilisation de ce site, 2 secrétaires ont été envoyés en formation pour 2 mois au 31/05 pour un coût de 1.200€. Sont-ils des frais incorporés ?

Coût du site :

Jusqu'au 31/12/N : 12.600€

Projet en cours 31/12/N

31/12/N			
232	Immobilisations incorporelles en cours	12.600	
72	Productions immobilisées		12.600

Charge d'analyse fonctionnelle antérieure au projet et ne s'intègre pas au coût.

Règle comptable : Cependant, les règles comptables n'admettent pas l'amortissement des immobilisations en cours.

Règle fiscale : Les dispositions fiscales autorisent la récupération à 100% des charges engagées par la création de logiciels ou de sites pendant l'exercice de leur engagement.

31/12/N			
68725	Dotations aux amortissements pour provisions	12.600	
145	Amortissements dérogatoires		12.600

Date d'achèvement : 30/03/N+1

Coût d'achèvement : 3800€

Coût global : 12.600€+3.800€ = 16.400€

31/12/N			
205	Concessions et droits similaires, brevets...	16.400	
232	Immobilisations incorporelles en cours		12.600
72	Productions immobilisées		3.800
	Site achevé		

Amortissement fiscale autorisé est de 3.800€

Amortissement comptable : $16.400 \times 25\% \times (9/12) = 3.075\text{€}$

Amortissement dérogatoire : 725€

31/12/N+1			
68161	Dotations aux amortissements pour provisions	3.075	
2805	Amortissements-Concessions et droits...		3.075
	d°		
68725	Dotations aux amort- Amortissements dérog	725	
145	Amortissements dérogatoires		725

31/12/N+2			
68111	Dotations aux amort-Immobil. Incorporelles	4.100	
2805	Amortissements-Concessions et droits...		4.100
d°			
145	Amortissements dérogatoires	4.100	
78725	Reprises sur prov-Amortissements dérogatoires		4.100

En cas d'échec, l'immobilisation en cours et les charges engagées pour l'achèvement restent supportées par l'exercice de l'échec. L'immobilisation en cours doit être neutralisée par le compte VNC. L'amortissement dérogatoire de l'exercice N doit être complètement repris. Charges postérieures à l'utilisation du logiciel, il ne s'incorpore pas au coût du site.

III - Traitement comptable de l'acquisition des nouvelles versions du logiciel

Deux cas se présentent :

Si les charges engagées n'entraînent pas une modification substantielle du logiciel, ces charges restent supportées par des comptes charges (entretien et réparation).

Dépenses engagées pour modifier considérablement les performances du logiciel constituent une nouvelle immobilisation. Si l'ancienne version est obsolète, elle doit être constatée en sortie.

IV- Difficultés comptable en matière d'immobilisation

1- Immobilisation Crédit-bail

Les immobilisations en Crédit-bail ne sont pas propriétés de l'entreprise. Par conséquent, elles n'apparaissent pas en actif du bilan.

Le constat de Crédit-bail constitue une opération de location assortie d'une promesse de vente du bien au locataire à l'expiration de la période du bail.

Pendant la période de location, l'entreprise ne supporte qu'une charge de loyer. A la levée d'option d'achat, l'immobilisation devient propriété de l'entreprise. Elle s'inscrit au prix de rachat.

La valeur de rachat constitue alors une valeur d'origine de l'immobilisation.

Exemple : Immobilisation Crédit-bail

Une entreprise s'est procurée le 20/08/N un outillage en leasing aux conditions suivantes :

Caution versée 25.000€. 48 redevances mensuelles TTC : Chacune de 8.774€. Prix de reprise à la fin de la période de location : 30.000€.

TAF :

1. Enregistrer la caution, la redevance et la levée d'option de rachat.

20/08/N			
275	Autres immo financières – Dépôt et caut versé	25.000	
512	Banque		25.000
20/09/N			
612	Services extérieurs-Redevance de Crédit-bail	7.336,12	
44566	TVA/ABS	437,88	
512	Banque		8.774
	Levée d'option d'achat		

20/08/N+4			
2154	Matériel industriel	30.000	
512	Banque		5.000
275	Autres immo financières – Dépôt et caut versé		25.000
	Site achevé		

Les contrats leasing signés par un premier locataire peuvent être cédés à un second signataire. La transmission des contrats bail est une opération fréquente en leasing immobilier. Le prix encaissé par les vendeurs correspond à un produit exceptionnel.

Le prix encaissé permet au 1^{er} signataire de récupérer en partie ou en totalité ses dépenses déjà engagées.

L'acquéreur du droit constate l'entrée dans son actif d'un droit. Le droit acquis n'a plus de valeurs au-delà de la date d'option. L'acquéreur peut choisir de l'amortir à 100% sur la durée, dans ce cas l'immobilisation acquise à la levée d'option sera enregistrée à la levée de l'achat.

Le 2^{ème} signataire peu choisir d'amortir lentement le droit acquis :

Le prix payé pour l'acquisition du droit sera récupéré en partie à la levée de l'option. La VNC du droit viendrait s'ajouter au prix de rachat (VO = prix de rachat + VNC du droit acquis).

Exemple : Cession d'un contrat de leasing

La société A avait acquis depuis le 01/04/N-4 un immeuble en Crédit-bail. La durée du contrat de 8 ans au bout desquels, une indemnité de 120.000€ sera versée à la société de leasing. La redevance mensuelle est de 54.000€. Le 01/07/N, elle cède son contrat à la société au prix de 300.000€.

TAF :

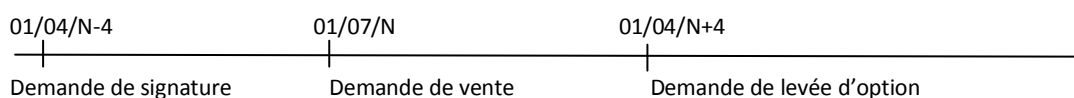
Enregistrer la cession du contrat chez A.

Enregistrer l'acquisition du contrat chez B (hypothèse 1 : Amortissement 100% ; hypothèse 2 : Amortissement sur 20 ans).

Passer l'écriture d'inventaire fin N chez B.

01/07/N			
512	Banque	300.000	
778	Autres produits exceptionnels		300.000

01/07/N			
205	Immob. Inc-Concessions et droits similaires...	300.000	
512	Banque		300.000



Durée restante à couvrir de la date de cession du contrat à la date de levée d'option : 3 ans et 9 mois = 45 mois.

Amortissement de l'année N = $300.000 * (6/45) = 40.000€$.

01/07/N			
68111	Dotations aux amort et prov.-Immo. Incorp.	40.000	
2805	Amort . Immo-Concessions et droits...		40.000

A chaque redevance B constatera le paiement de la redevance.

A la levée d'option : Constatation de l'amortissement complémentaire : $(300.000/45)*3 = 20.000\text{€}$.

01/04/N+1			
68111	Dotations aux amort et prov.-Immo. Incorp.	20.000	
2805	Amort . Immo-Concessions et droits...		20.000
d°			
2805	Amort . Immo-Concessions et droits...	300.000	
205	Immob. Inc-Concessions et droits similaires...		300.000
d°			
213	Construction	120.000	
512	Banque		120.000

2^{ème} hypothèse Amortissement sur 20 ans

Amortissement sur N : $300.000*5%*(6/12) = 7.500\text{€}$

Levée d'option :

Dotation complémentaire : $300.000*5%*(3/12) = 3.750\text{€}$

01/04/N+1			
68111	Dotations aux amort et prov.-Immo. Incorp.	3.750	
2805	Amort . Immo-Concessions et droits...		3.750
d°			
2805	Amort . Immo-Concessions et droits... $(300.000*5%*45/12)$	56.250	
6 752	VNC	243.750	
205	Immob. Inc-Concessions et droits similaires...		300.000

213	Construction (120.000+243.750)	363.750	
512	Banque		120.000
796	Transfert de charges financières		243.750

2- Immobilisations à prix indexé

Les immobilisations acquises sont enregistrées en coûts d'acquisitions indépendamment du coût de financement relatif au paiement à crédit. Les coûts supportés par indexation représentent des charges financées ou inversement des produits financiers.

Exemple :

Une entreprise a acquis le 01/04/N, un matériel aux conditions suivantes :

800.000 HT + 156.800 TVA = 956.800 TTC.

Règlements : 560.000 immédiatement par chèque, le reste par deux versements égaux indexés aux taux d'inflation de l'année :

Fin N : taux d'inflation : 3%. Fin N+1 taux d'inflation: 4%.

01/04/N			
2154	Matériel industriel	800.000	
44562	TVA/Immo	156.800	
404	Fournisseurs d'immobilisations		956.800
d°			
404	Fournisseurs d'immobilisations	560.000	
512	Banque		560.000
31/12/N			
404	Fournisseurs d'immobilisations	198.400*	
668	Autres charges financières	5.952**	
512	Banque		204.352

*Net à payer fin N : $(956.800 - 560.000) / 2 = 198.400\text{€}$.

**Charges supplémentaires : $198.400 * 3\% = 5.952\text{€}$.

	d°		
4762	Augmentation des dettes	5.952	
404	Fournisseurs d'immobilisations		5.952
	d°		
6865	Dotations provisions R et C financiers	5.952	
151	Provisions pour risques Actualisation de la dette de constitution de de la provision		5.952
	d°		
681	Dotations amort et Prov-Charges d'exploiat°	60.000	
2815	Amort Imm. Corp- Outillages (800.000*10%*(9/12))		60.000

Début N+1 : l'écriture d'écart de conversion est extournée.

	31/12/N+1		
404	Fournisseurs d'immobilisations	198.400	
668	Autres charges financières	7.936	
512	Banque		206.336
	d°		
151	Provisions pour risques	5.952	
7865	Reprises sur prov pour R et C financiers		5.952
	d°		
681	Dotations amort et Prov-Charges d'exploiat°	80.000	
2815	Amort Imm. Corp- Outillages (800.000*10%)		80.000

Une entreprise s'est procurée auprès d'un constructeur un matériel industriel au prix HT 1 million €.

Le paiement est effectué par la moitié du prix TTC à l'acquisition le 01/07/N.

Le reste sera payable par 4 versements égaux. Le contrat d'acquisition stipule que les paiements seront déterminés suivant l'indice de l'inflation.

31/12/N : 2,5%. N+1 : 2%. N+2 : 3%. N+3 : 3,5%.

L'entreprise amortit son outillage au taux de 12% linéairement. Passer toutes les écritures.

01/07/N			
2154	Matériel industriel	1.000.000	
44652	TVA/Immo	196.000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		1.196.000
	d°		
404	Fournisseurs d'immobilisations	598.000	
512	Banque		598.000

Montant à payer fin N : (1.196.000-598.000)=149.500€.

Charges financières supplémentaires : $149.500 \times 2,5\% = 3.737,5\text{€}$

31/12/N+1			
404	Fournisseurs d'immobilisations	149.500	
668	Autres charges financières	3.737,5	
512	Banque		153.237,5
	d°		
4762	Augmentation de dettes	11.212,5	
404	Fournisseurs d'immobilisations (149.500*3*2,5%)		11.212,5
	d°		
6865	Dotations provisions R et C financiers	11.212,5	
151	Provisions pour risques		11.212
	Actualisation de la dette de constitution de la provision		
	d°		
681	Dotations amort et Prov-Charges d'exploit°	60.000	
2815	Amort Imm. Corp- Outillages (1.000.000*12%*(6/12))		60.000

31/12/N+1			
404	Fournisseurs d'immobilisations	149.500	
668	Autres charges financières	2.990	
512	Banque		154.490
d°			
681	Dotations amort et Prov-Charges d'exploit°	120.000	
2815	Amort Imm. Corp- Outillages (1.000.000*10%)		120.000

Provisions existantes : 11.212,5€

Provisions nécessaires : $149.500 \times 2,2\% = 5.983\text{€}$

5.232,5€

II- Immobilisations importée : Problème de devises

Les immobilisations acquises en devises sont évaluées à leurs dates d'acquisition au coût reconverti en monnaie de fonctionnement.

Le règlement peut entraîner soit un gain de change soit une perte de change.

Si la dette exprimée en devises n'est pas réglée à la fin de l'année (date de clôture), elle doit être actualisée).

Si le cours accuse une augmentation, la dette doit être augmentée en contrepartie le compte d'écart de conversion actif est débité.

Par principe de prudence cet écart de conversion doit être provisionné.

Si le cours accuse une diminution, la dette doit être diminuée (débitée) en contrepartie un compte d'écart de conversion passif doit être provisionné (le gain de change latent n'est pas prise en considération).

Exemple :

Facture d'importation d'un outillage le 02/10/N 400.000\$

Frais divers d'acheminement 68.000€

Cours du jour : $1\$ = 0,7\text{€}$.

Cours au 31/12/N : $1\$ = 0,75\text{€}$.

15/02/N+1 : Virement au fournisseur d'immobilisation des 400.000\$.

Cours d'achat : 1\$ = 0,78€.

Service bancaire : 500€.

Solution :

Coût d'immobilisation :

Prix fournisseur : $400.000 \times 0,7 = 280.000\text{€}$

Frais d'acheminement : 68.000€

Total : 348.000€

15/10/N			
2154	Matériel et outillage	348.000	
404	Fournisseur d'immobilisations		280.000
467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs		68.000

Au 31/12/N :

Actualisation de la dette en \$.

Valeur fin d'année : $400.000 \times 0,75 = 300.000$

Valeur comptabilisée : 280.000

Total : 20.000

31/12/N			
476	Différence de conversion actif	20.000	
404	Fournisseur d'immobilisations		20.000
	<i>Actualisation de la dette</i>		
	d°		
6865	Dotations aux provisions pour R&C financiers	20.000	
1515	Provisions pour pertes de change		20.000
	<i>Perte de charge probable</i>		

Au 01/01/N+1 :

01/01/N+1			
404	Fournisseur d'immobilisations	20.000	
476	Différence de conversion actif <i>Extourne de la différence de conversion</i>		20.000
d°			
404	Fournisseur d'immobilisations	280.000	
627	Services bancaires	500	
44566	TVA/ABS	98	
666	Pertes de change (0,78-0,7)*400.000	32.000	
512	Banque <i>Avis de débit</i>		312.598

15/02/N+1			
1515	Provisions pour pertes de change	20.000	
7865	Reprise/Prov pour R&C financières		20.000

III- Acquisition d'immobilisation contre une rente viagère

La rente viagère est un engagement ferme envers un dédit rentier sous forme de versements à terme indéterminé jusqu'à la disparition du bénéficiaire.

La rente viagère quand une acquisition d'immobilisation représente une dette de financement à créditer dans le compte **1685 : Rentes viagères capitalisées**.

A chaque paiement d'une rente, l'entreprise diminue sa dette.

Le dédit rentier (bénéficiaire) est décédé avant l'annulation entière de la rente viagère :

le restant dû n'est plus exigible, il doit être soldé :

La rente viagère est soldée si le dédit rentier est encore en vie :

Les rentes viagères restent exigibles :

6788 Charges exceptionnelles diverses X

512 Banque X

Les biens acquis en compte viagère restent intangible en montant à payer.

Exemple :

Une entreprise a acquis un terrain pour une valeur stipulée dans le contrat de mutation de propriété à 1.500.000€, payé comme suit :

150.000€ à la date de signature du contrat.

Le reste par le versement d'une rente viagère de 7.500€.

TAF :

1/ Enregistrer l'acquisition de l'immobilisation.

2/ Enregistrer le paiement de la rente.

3/ Supposons qu'après le paiement de 120^{ème} rente, le bénéficiaire s'est éteint. Constatez l'écriture correspondante.

4/ Supposons que le bénéficiaire est encore vivant après le paiement de la 180^{ème} rente.

Passer l'écriture qui sera passée pour constater les paiements suivants.

15/02/N			
211	Terrains	1.500.000	
1685	Rentes viagères capitalisées		1.500.000
	<i>Contrat de rente viagère</i>		
	d°		
1685	Rentes viagères capitalisées	1.500.000	
512	Banque		1.500.000
	<i>Bouquet</i>		
	d°		
1685	Rentes viagères capitalisées	7.500	
512	Banque		7.500

Hypothèse 1 :

Décès du bénéficiaire après le paiement de la 120^{ème} traite :

$$= 1.500.000 - (1.500.000 + (7.500 * 120)) = 450.000\text{€}.$$

15/02/N+1			
1685	Rentes viagères capitalisées	450.000	
778	Autres produits exceptionnels		450.000

Hypothèse 2 :

Paiement de la 180^{ème} traite le débit de rente toujours en vie.

$$1.500.000 - (150.000 + (7.500 * 180)) = 0.$$

A chaque paiement :

15/02/N			
678	Autres charges exceptionnelles	7.500	
512	Banque		7.500

IV- Acquisition des immobilisations et problèmes de TVA

La TVA qui frappe les acquisitions d'immobilisations est en générale déductible, cependant la loi refuse en tout et en partie la déduction de cette taxe :

La TVA refusée doit alors être intégrée au coût de l'immobilisation.

A/ Assujettissement partiel à la TVA

L'assujetti partiel peut être une personne qui réalise simultanément des opérations taxables et des opérations hors champ de la TVA.

Un assujetti optionnel ayant choisi de facturer la TVA à certains de ses clients.

La TVA normalement récupérable devient partiellement récupérable.

Notion :

Assujetti partiel : Personne soumise à la TVA mais qui ne réalise pas exclusivement des opérations placées dans le champ de cette taxe. Cas d'une entreprise de négoce qui réalise des ventes taxées mais qui perçoit des dividendes de ses filiales (Hors champ de TVA).

TVA reçue sur factures

Oui

TVA est-elle
récupérable ?

Non

Oui

Immobilisation ou
Charge d'affectation
commune

Non

Décomposition de la TVA :

TVA admise en déduction TVA sur
facture x.

TVA non admise en déduction à
incorporer à l'immobilisation ou à la
charge concernée.

TVA récupérable à 100%

Immobilisation ou charge
comptabilisée en (HT).

Immobilisation ou charge
comptabilisée en TTC

La TVA partiellement déductible chez un assujetti partiel est déterminée par un prorata de déduction.

$$\text{Prorata de déduction} = \frac{\text{CA OP taxables}}{\text{CA OP taxables} + \text{CA OP hors champ}}$$

Au cours d'un exercice la TVA est fractionnée par le prorata provisoire qui découle de la ventilation des ventes de l'exercice précédent.

A la fin de chaque exercice, l'entreprise détermine son prorata définitif.

Régularisation de la TVA

L'assujetti partiel est tenu d'effectuer 5 régularisations :

1. Régularisation :

Variation de P = P définitif – P provisoire. Si la variation de P calculée la première dépasse +5% ou -5%, la TVA rectifiée engendre une rectification du coût de l'immobilisation.

2. Si la variation ne dépasse pas + ou – 5ans alors la TVA est considérée être charge ou produit.

Les autres régulations, pour les biens meubles, l'assujetti partiel opère 4 autres régularisations.

Variation de P = P de chaque fin d'exercice - P définitif de l'exercice d'acquisition.

L'entreprise n'aura le droit à procéder aux régulations suivantes que lorsque la variation de P dépasse +10% ou -10%.

Toute autre régulation est comptabilisée en charges ou en produits.

NB : Pour les immeubles acquis ou livrés à compter du 01/01/1996, le délai de régularisation est porté sur 20 ans.

Montant de la TVA à régulariser :

Biens meubles = $1/5(TVA/facture * \Delta P)$

Biens immeubles = $1/20(TVA \text{ facture} * \Delta P)$.

Exemple : Assujetti partiel

La société LIM a acquis le 01/03/N un matériel industriel et effectue les dépenses suivantes :

Prix d'achat du matériel : 320.000€. Droit de douane : 46.000€. TVA 71.736€. Frais de transport, d'installation et de montage (dont TVA 1.488€) 9.488€.

Frais de transport postérieurs à la mise en service du matériel (dont TVA 372) 2.372€.

Charges financières exposées pour l'acquisition de la machine 6.000€.

NB : La société LIM a une activité mixte : 75% de ses ventes sont taxables et 25% de son chiffre d'affaires n'est pas soumis à la TVA.

TAF :

Calculer le coût de l'immobilisation. Enregistrer au journal les écritures relatives à cette acquisition.

1- Coût d'acquisition du matériel :

Prix d'achat :	320.000€
Droit de douane :	46.000€
Frais de transport (9.488-1.488):	8.000€
TVA non déductible $(71.736+1.488)*0,25$:	<u>18.306€</u>
	392.306€
TVA déductible $(71.736+1.488)*0,75$:	54.918€.

01/01/N			
2154	Matériel	392.306	
44562	TVA/Immo	54.918	
404	Fournisseurs d'immobilisations		320.000
	Douane		117.736
	Divers créanciers		9.488
	<i>Factures n°/...</i>		

Les charges de réparation sont enregistrées en charge

01/01/N			
2182	Matériel de Transport (2.000+372*0,25)	2.093	
44566	TVA/ABS (372*0,75)	279	
	Divers créanciers		2.372

Charges fixes : option d'intégration

Très souvent les entreprises françaises ne les intègrent pas pour éviter les corrections fiscales.

Exemple 2 : Les régularisations

Une entreprise a acquis le 01/04/N, un matériel de transport aux conditions suivantes :

HT : 400.000€ + TVA 78.400€ = 478.400€.

Le prorata de déduction de : N-1 est de 70%. (Provisoire)

Supposons que le prorata fin N est de 77%. (Définitif)

Supposons que le prorata fin N est de 64%.

TAF :

1/ Comptabiliser l'acquisition de l'immobilisation.

2/ Pour chaque hypothèse calculer et enregistrer la régularisation de la TVA.

01/04/N			
2182	Matériel de transport (400.000+78.400*0,3)	423.520	
44562	TVA/Immo	54.880	
404	Fournisseurs d'immobilisations		478.400
	<i>Factures d'immo n°/...</i>		

Supposons fin N Prorata= 77%. $\Delta P = 77\% - 70\% = +7\%$. $7\% > 5\% \rightarrow$ rectification de la TVA entraîne une correction de la valeur de l'immobilisation :

$$1/5 * (78.400 * 7\%) = 1.097,6\text{€}.$$

01/04/N			
44562	TVA/Immo	1.097,6	
2182	Matériel de transport		1.097,6
	<i>1^{er} régularisation de la TVA</i>		

Valeur d'origine définitive du matériel= $423.520 - 1.097,6 = 422.422,4\text{€}$.

Supposons fin N prorata = 64%. $\Delta P = 64\% - 70\% = -6\%$. $-6\% < -5\% \rightarrow$ la rectification de la TVA entraîne une correction de la valeur d'origine $1/5 * (78.400 * 6\%) = 940,8\text{€}$.

31/12/N			
2182	Matériel de transport	940,8	
44541	TVA à reverser		940,8
	<i>Régularisation de la TVA</i>		

VO du matériel de transport = $424.520 + 940,8 = 424.460,8\text{€}$.

Supposons que le prorata définitif de N est de 72%.

$\Delta P = 72\% - 70\% = 2\%$. La régularisation n'affectera pas le matériel de transport.

$$1/5 * (78.400 * 2\%) = 313,6\text{€}.$$

01/04/N			
44562	TVA/Immo	313,6	
778	Autres produits exceptionnels		313,6

Supposons que le prorata définitif de l'année N est de 77% et que N+1 s'est achevé par :

1^{er} hypothèse : 88%. 2^{ème} hypothèse. 80%.

2^{ème} hypothèse : $\Delta P = (80\% - 77\%) = 3\%$. Pas de régularisation.

1^{er} hypothèse : $\Delta P = (88\% - 77\%) = 11\%$ Régularisation.

TVA déductible de plus $1/5 * (78.400 * 11\%) = 1.724,8\text{€}$

01/04/N+1			
44562	TVA/Immo	1.724,8	
778	Autres produits exceptionnels		1.724,8

Thème : Règles d'évaluation des éléments du patrimoine

Exercice N°1 :

Une entreprise a acheté une machine de production hors de l'union européenne. Ses dépenses sont les suivantes :

Frais de prospection des fournisseurs potentiels	250€
Prix d'achat brut de la machine	10.000€
Droits de douane	400€
Frais de transport	450€
Frais d'installation	300€
Formation du personnel	800€
Vérification du bon fonctionnement	50€
Coût de fonctionnement de la 1 ^{ère} semaine d'utilisation	75€

Tous ces montants sont donnés HT. L'entreprise est assujettie à la TVA sur la totalité de ses opérations.

Le prix d'achat de la machine bénéficie d'une remise de 5% et d'un escompte de 2%.

Déterminer le coût d'acquisition de la machine et passer l'écriture correspondante au journal.

Exercice N°2 :

Une entreprise achète une construction, ses dépenses sont les suivantes :

Prix d'achat	1.000.000€
Honoraires du notaire	10.000€
Droits d'enregistrement	40.000€
Honoraires de l'architecte conseil	600€

Déterminer le coût d'acquisition de la construction selon les nouvelles règles et passer les écritures correspondantes.

Exercice N°3 :

La société anonyme TEMA, tête d'un grand groupe industriel, acquiert en mars N, 100 m² de bureaux, dans une tour au prix HT de 2.000€ au m² (TVA : 41.200€). Elle installe dans ces locaux son secrétariat général. Les activités de la société se partagent à raison de 85% consacrées à la production industrielle et 15% consacrées à la gestion de ses placements financiers (activité hors champs de la TVA).

En N+1, la société consacre 29% de ses activités à la gestion de ses placements, en N+2, cette activité représente 40% de son activité totale.

Déterminer le coût d'acquisition de la construction et passer l'écriture correspondante.

Régulariser la TVA et passer les écritures correspondantes.

Exercice N°4 :

Une entreprise fait l'acquisition d'un matériel le 15 mars N pour une valeur de 119.600€ TTC (dont 19.600€ de TVA). L'entreprise est partiellement redevable de la TVA et le matériel est utilisé indifféremment pour toutes les activités de l'entreprise.

Le pourcentage de déduction calculé au 31/12/N-1 est de 88%.

Le pourcentage de déduction est calculé au 31/12/N est de 94%.

Le pourcentage de déduction calculé au 31/12/N+2 est de 82%.

Régulariser la TVA et passer les écritures correspondantes.

Exercice N°5 : Immobilisation produite par l'entreprise pour elle-même.

Une entreprise a fabriqué pour elle-même un entrepôt de stockage, l'ensemble des coûts directs a été déterminé par la comptabilité analytique, il en ressort :

Coûts des matières et approvisionnements utilisés	120.000€
Coûts des services extérieurs (honoraires d'architecte)	110.000€
Coûts du personnel (salaires)	70.000€
Coûts du personnel (charges sociales)	<u>32.000€</u>
Total des coûts directs	332.000€

Les coûts indirects pouvant être rattachés à cette construction sont les suivants :

Coûts d'administration générale	50.000€
Coûts d'études techniques	7.000€
Coûts financiers (a)	<u>20.000€</u>

Total des coûts indirects**77.000€**

La construction a commencé le 1^{er} juillet N et a été achevée et mise en service le 30 septembre de la même année (Durée d'utilisation 20 ans).

En comptabilité générale, l'ensemble des charges ci-dessus a été imputé dans les comptes de charges par nature.

(a) Ce coût correspond aux intérêts, sur l'année entière, au taux de 10% d'un emprunt de 200.000€ contracté pour financer la construction.

1/ Evaluer la construction :

Sans intégration du coût financier.

Avec intégration des frais financiers.

2/ Calculer la dotation aux amortissements pour les deux hypothèses ci-dessus.

3/ quel traitement fiscal sera réservé à la dotation aux amortissements et aux frais financiers.

Exercice N°6 : Immobilisation et fluctuation des parités des monnaies étrangères.

Une entreprise a acquis une construction sise en Angleterre au prix de 300.000£ (1£ = 1,6€). Cette construction est payable moitié au comptant et moitié au 1^{er} décembre N, le cours au 1^{er} décembre N est de 1£ = 1,65€.

TAF : Passer les écritures correspondantes.

Exercice N°7 : Evaluation d'une immobilisation incorporelle.

Une société qui commercialise des appareils de précision a signé avec un inventeur, début N un contrat de licence qui, moyennant une redevance fixe de 500.000€ et une redevance variable de 200€ par appareil, autorise la société à commercialiser le produit dans l'union européenne pendant 10 ans.

La société a prévu de commercialiser, sur une période de 10 ans, une moyenne de 10.000 appareils par an.

Les redevances variables seront versées le 1^{er} janvier de chaque année, en fonction du nombre de produits commercialisés au cours de l'exercice précédent. (On retiendra un taux d'actualisation de 6% l'an).

1/ Evaluer la licence et passer l'écriture correspondante.

2/ Calculer en enregistrant l'amortissement de l'exercice N.

L'amortissement des immobilisations

I - Modalités d'amortissement

L'amortissement est la contrepartie d'un amoindrissement d'un bien soit à cause de l'usage soit de l'obsolescence.

Deux modalités sont possibles pour constater l'amortissement d'une immobilisation :

L'amortissement linéaire.

L'amortissement dégressif (exclusion : voitures de service, charges en non valeur, les biens d'occasion).

Exemple :

Une entreprise a acquis un matériel industriel le 04/01/N au coût hors taxe 400.000€ durée 8 ans.

Présenter : le plan d'amortissement linéaire et dégressif.

Plan linéaire : au 31/12/N : $400.000 \times (9/12) \times 12,5\% = 37.500\text{€}$.

Date	Base	Dotations	Σ amortissements	VNC
31/12/N	400.000	37.500	37.500	362.500
31/12/N+1	400.000	50.000	87.500	312.500
31/12/N+2	400.000	50.000	137.500	262.500
31/12/N+3	400.000	50.000	187.500	212.500
31/12/N+4	400.000	50.000	237.500	162.500
31/12/N+5	400.000	50.000	287.500	112.500
31/12/N+6	400.000	50.000	337.500	62.500
31/12/N+7	400.000	50.000	387.500	12.500
31/12/N+8	400.000	12.500	400.000	0

Plan dégressif

Année	Base amortissement	Annuité	Σ amortissements	VNC
31/12/N	400.000	103.125	103.125	296.875
31/12/N+1	296.875	102.050	205.175	194.825
31/12/N+2	194.825	66.971	272.146	127.854
31/12/N+3	127.854	43.950	316.096	83.904
31/12/N+4	83.904	28.842	344.938	55.062
31/12/N+5	55.062	18.928	363.866	36.134
31/12/N+6	36.134	18.067	381.933	18.067
31/12/N+7	18.067	18.067	400.000	0

Taux = $(100/2) = 50\% >$ taux constant.

II- Enregistrement de l'amortissement :

1) L'amortissement linéaire :

L'amortissement linéaire est considéré le plus souvent comme l'amortissement réel des immobilisations, il se comptabilise donc comme un amortissement de dépréciation d'immobilisation :

681..	Dotations aux amortissements	X	
28..	Amortissements des immobilisations		X

L'amortissement corrige la valeur de l'immobilisation à l'actif du bilan.

1) L'amortissement dégressif :

Les entreprises considèrent par défaut l'amortissement dégressif comme un amortissement constant, il est comptabilisé par abus de l'amortissement linéaire.

NB : l'amortissement dégressif est une pratique fiscale, il est recommandé de l'amputer différemment de l'amortissement linéaire.

La dotation dégressive doit être composée en amortissement normal et en avantage fiscal lorsque celle-ci dépasse la dotation constante.

Lorsque l'amortissement dégressif devient inférieur aux dotations constantes, l'amortissement linéaire s'impute d'une façon normale.

L'amortissement dérogatoire cumulé doit être annulé par la fraction non déductible fiscalement.

31/12/N			
68312	Dotations aux amorts d'immo incorp	37.500	
2815	Amortissement installation matérielle		37.500
d°			
68725	Dotations aux provisions réglementées*	65.625	
145	Amortissement dérogatoire		65.625

*103.125-37.500 = 65.625€.

31/12/N+3			
68112	Dotations aux amorts d'immo incorp	50.000	
2815	Amortissement installation matérielle		50.000
d°			
145	Amortissement dérogatoire	6.050	
78725	Reprise excep/Amort dérogatoire		6.050

31/12/N+7			
68112	Dotations aux amorts d'immo incorp	50.000	
2815	Amortissement installation matérielle		50.000
d°			
145	Amortissement dérogatoire	44.431,5	
78725	Reprise excep/Amort dérogatoire*		44.431,5

*(50.000 + 12.500) – 18.068,5 = 44.431,5€.

III- Comptabilisation d'immobilisation par composants

Très souvent, les immobilisations se composent de plusieurs éléments de durée d'utilisation différente ; amortir une immobilisation complète de l'immobilisation entraînerait inévitablement un amortissement erroné ne correspondant pas à la dépréciation réelle de l'immobilisation.

Les normes IFRS recommande la décomposition des immobilisations en éléments distingués pour une évaluation correcte des amortissements.

Le plan comptable a intégré cette règle en 2002 : le PCG, Art 311-2 précise :

« Lorsque les éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Cependant si, dès l'origine un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu ».

Exemple :

Une entreprise a procédé à la construction d'un dépôt frigorifique par un montant global de 663.000€.

L'installation a été achevée le 01/01/N.

Les dirigeants ont identifié trois composantes :

Monte-charge coût = 60.000€ ; Durée de vie = 15 ans.

Installation frigorifique coût = 78.000€ ; Durée de vie = 10 ans.

Bâtiment coût = 225.000€ ; Durée de vie = 25 ans.

Terrain coût = 330.000€.

L'entreprise choisit l'amortissement linéaire.

TAF :

Calculer les amortissements à pratiquer

Année	Bâtiments	Monte-charge	Inst. frigorifique	Dotations totale
De N à N+9 (10 ans)	9.000 (1)	4.000 (2)	7.800 (3)	20.800
De N+10 à N+14 (15 ans)	9.000	4.000		13.000
De N+15 à N+25	9.000			9.000

(1) 225.000/25. (2) 60.000/15. (3) 78.000/10.

31/12/N			
68312	Dotations aux amorts d'immo incorp	20.800	
2815	Amortissement installation matérielle		11.800
2813	Amortissement construction		9.000

Si l'entreprise procède au renouvellement des installations frigorifiques, il faut en tenir compte dès sa mise en service.

Si l'entreprise procède au renouvellement du monte-charge, il faut en tenir compte dès sa mise en service.

Exemple :

Supposons qu'une nouvelle installation frigorifique a été mise en service dès le début de la 11^{ème} année pour un coût de 72.000€, une dotation de $72.000/10 = 7.200\text{€}$ devrait être constaté et rajouté à 13.000 soit un total de 20.200€.

Exemple :

Une entreprise a construit un four électrique qui a été mis en service le 01/04/N, coût global 600.000€. La direction financière a identifié les éléments suivants :

Installation de base 300.000€. Durée de vie = 15 ans.

Les plaques chauffantes 200.000€. Durée de vie = 8 ans.

Les résistances 100.000€. Durée de vie = 5 ans.

TAF :

Passer les écritures d'amortissement au 31/12/N, N+1, N+5.

Amortissement en N :

Installation de base	Les plaques	La résistance	Total
$(300.000/15) \times 9/12 =$ 15.000€.	$(200.000/8) \times 9/12 =$ 18.750€.	$(100.000/5) \times 9/12 =$ 15.000€.	48.750€.

31/12/N			
68312	Dotations aux amortissements	48.750	
28..	Amortissements des immobilisations		48.750

Amortissement N+1

Installation de base	Les plaques	La résistance	Total
$(300.000/15) =$ 200.000	$(200.000/8) =$ 25.000€.	$(100.000/5) =$ 20.000€.	65.000

Amortissement N+5

Installation de base	Les plaques	La résistance	Total
$(300.000/15) =$ 200.000	$(200.000/8) =$ 25.000€.	$(100.000/5) \times 3/12 =$ 5.000€.	50.000

Remarque : Lorsqu'une composante est totalement amortie, une écriture de sortie de la 1^{ère} composante doit être constatée. La nouvelle composante doit être en entrée.

Au cas où l'entreprise ne procède pas à la décomposition de son immobilisation, elle peut constater annuellement pour pouvoir se préparer pour le renouvellement des pièces à durée réduite.

Ces provisions pour grosses réparations ne sont pas déductibles fiscalement.

IV- L'amortissement dérogatoire

Il est représenté par la fraction qui ne correspond pas à l'amortissement normal de l'immobilisation.

Exemple 1 :

Une entreprise a acquis le 01/04/N un matériel aux conditions suivantes :

Prix (HT)	Droits de douane	TVA	F. Transport&Inst (TVA 490€)	F. réglages postérieurs mise en service (TVA 294)	F. financiers exposés pour l'acquisition du bien
60.000	4.000	12.544	2.990	1.794	1.200

TAF :

- 1) Evaluer et comptabiliser le matériel.
- 2) L'entreprise opte pour l'amortissement dégressif de ce matériel sur une durée de 8 ans.
 - a) Présenter le plan d'amortissement (N : Postérieur à 2001).
 - b) En considérant l'amortissement linéaire comme traduisant la dépréciation du matériel :
 - * Comptabiliser la dotation aux amortissements à constater en fin N.
 - * Comptabiliser la dotation aux amortissements à constater en N+5.

1) Evaluation et comptabilisation du matériel

Hypothèse 1 :

Sans intégration des frais financiers : Coût d'acquisition.

Prix (HT)	Droits de douane	Frais de transport	Total
60.000	4.000	2.500 (2.990-490)	66.500

01/04/N			
2154	Matériel industriel	66.500	
44562	TV A/Immo (12.544+490)	13.034	
404	Fournisseurs d'immobilisation		60.000
467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs		19.534
	Douane (12.544+4.000) ; Transport 2.990		

Les charges de réglages postérieurs à l'acquisition sont imputables au compte « entretien et réparation » ; créditer « Fournisseurs divers ».

Les charges d'intérêts peuvent être considérées comme charges de l'exercice. Compte à débiter « Intérêts des emprunts et dettes ».

a) Le plan d'amortissement :

$Tx \text{ Cst} = 100/8 = 12,5\% \rightarrow Tx \text{ dégressif} = 12,5\% * 2,25 = 28,125$.

Année	Bases	Dotations	Σ Amortissements	VNC
N(9 mois)	66.500	14.027	14.027	52.473
N+1	52.473	14.758	28.785	37.715
N+2	37.715	10.607	39.392	27.108
N+3	27.108	7.624	47.016	19.484
N+4	19.484	5.480	52.496	14.004
N+5	14.004	4.668	57.164	9.336
N+6	9.336	4.668	61.832	4.668
N+7	4.668	4.668	66.500	0

Taux linéaire : N+5 = 33%.

31/12/N			
68112	Dotations aux amorts d'immo incorp (1)	6.234	
2815	Amortissement installation matérielle		6.234
	d°		
6871	Dotation aux amorts excpet des immo (2)	7.793	
145	Amortissement dérogatoire		7.793

(1) $(66.500 * 12,5\% * (9/12)) = 6.234$. (2) $14.027 - 6.234 = 7.793$.

31/12/N+5			
68112	Dotations aux amortissements d'immo incorp (1)	8.313	
2815	Amortissement installation matérielle		8.313
d°			
145	Amortissement dérogatoire (2)	3.645	
78725	Reprise sur provisions – Amortissements dérogatoires		3.645

(1) $66.500 \times 12,5\% = 8.313$. (2) $8.313 - 4.668 = 3.645$

Hypothèse 2 : Intégration des charges financières au coût d'acquisition.

Coût de l'immobilisation : $66.500 + 1.200 = 67.700\text{€}$.

2154	Matériel industriel	67.700	
44562	TVA/Immo	13.034	
404	Fournisseurs d'immobilisations		60.000
467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs		19.534
796	Transfert de charges financières		1.200

Douane $(12.544 + 4.000)$; Transport 2.990.

Année	Base	Dotations	Σ Amortissements	VNC
N (9 mois)	67.700	14.280	14.280	53.420
N+1	53.420	15.024	29.304	38.396

N			
68112	Dotations aux amortissements d'immo incorp (1)	6.347	
2815	Amortissement installation matérielle		6.347
d°			
68725	Dotations aux prov dérogatoires (2)	7.933	
145	Amortissement dérogatoire		7.933

(1) $(67.700 \times 12,5\% \times (9/12)) = 6.347$. (2) $(14.280 - 6.347) = 7.933$.

Le traitement fiscal :

Déduction extra comptable des charges financière 1.200€.

Réintégration de la fraction d'amortissement correspondant au frais financier :

$$1.200 * 28,125 * (9/12) = 253€.$$

Dotation dégressive au coût hors frais financier : 14.027€.

Dotation dégressive au coût avec frais financier : 14.280€.

253€.

V – Cas particuliers

Construction sur sol d'autrui :

Les entreprises construisent très souvent des locaux à usage professionnel sur les sols en location.

Pendant la période de location les bâtiments appartiennent à l'entreprise. Ils sont imputés dans le compte **214 : Constructions sur sol d'autrui**. A la fin de la période de location les constructions reviennent en plein droit au propriétaire du terrain soit en gratuité totale soit en contrepartie d'une indemnité d'évacuation.

L'amortissement (récupération du coût de construction devrait s'effectuer sur la durée restante à courir jusqu'à l'expiration du bail) :

« Les règles fiscales ne l'autorisent pas ».

L'amortissement va se constater normalement par les taux autorisés fiscalement.

- Si la durée du bail dépasse la durée de vie de la construction, l'amortissement est constaté normalement :

Le bâtiment sera complètement amorti avant l'expiration du bail et sa sortie ne sera constatée qu'à l'expiration du bail du terrain.

- Si la durée de bail est plus courte que la durée d'amortissement de la construction, l'entreprise estime la VNC de la construction et lui constitue des provisions.

Traitement comptable :

Les dotations aux provisions doivent être réintégrées au transfert de propriété des constructions, la VNC va être constatée. (VNC = peut être complètement une perte) (Perte = indemnité – VNC).

La provision annulée qui a été constatée doit être annulée.

Les reprises sont non imposables pour éviter la double imposition.

Exemple :

Le 01/01/1994, l'entreprise NADA a reçu les clés d'un atelier d'une valeur de HT : 480.000€ ; TVA 19,6% édifié sur un terrain dont elle est locataire aux termes d'un bail qui expire le 31/03/2006 au titre de cette opération. Aucune indemnité n'est prévue à la fin du bail. La durée d'utilisation est de 20 ans.

L'entreprise clôture ses comptes à la fin de chaque année.

TAF :

- 1) Enregistrez l'entrée des constructions chez NADA.
- 2) Passer les écritures d'inventaires au 31/12/1994.
- 3) Passer les écritures relatives à la sortie des constructions à la fin du bail.

Durée de bail : 12 ans. Durée d'amort : 20 ans.

01/04/94			
214	Constructions sur sol d'autrui	480.000	
44562	TVA/Immo	94.080	
404	Fournisseurs d'immobilisations		574.080
31/12/94			
68112	Dotations aux amorts d'immo incorp (1)	18.000	
2814	Amortissements Constructions		18.000
d°			
6812	Dotations aux amorts des charges d'exp à répartir	12.000 (2)	
157	Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices		12.000

(1) $(180.000 * 5\% * (9/12)) = 18.000$. (2) $(192.000 / 12 * (9/12)) = 12.000$.

Calcul de la provision :

VNC à l'expiration du bail : $480.000 - (480.000 * 5\% * 12) = 192.000$.

A partir de la durée du bail le 31/12/2006 : $(480.000 / 20) * (3/12) = 6.000$.

Provisions : $(192.000/12) \times (3/12) = 4.000$.

31/03/2006			
68112	Dotations aux amorts d'immo incorp	6.000	
2814	Amortissements Constructions		6.000
d°			
6812	Dotations aux amorts des charges d'exp à répartir	4.000	
157	Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices		4.000
d°			
2814	Amortissements Constructions	288.000	
675	VNC des éléments d'actifs cédés	192.000	
214	Constructions sur sol d'autrui		480.000
d°			
157	Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	192.000	
7875	Reprise sur provisions exceptionnelles		192.000

Hypothèse : Indemnité négociée à verser par le propriétaire du terrain le 31/03/2006.

50.000€ (HT).

Ecriture A ne change pas.

Ecriture B : Provisions à constater : $192.000 - 50.000 = 142.000$ €.

6812	Dotations aux amorts des charges d'exp à répartir	8.875 (1)	
157	Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices		8.875

(1) $(142.000/12) \times (9/12) = 8.875$.

31/03/2006			
462	Créances sur cession d'immobilisations	59.800	
	RC des immobilisations		50.000
44571	TVA collectée		9.800
	d°		
68112	Dotations aux amortissements d'immo corp	6.000	
2814	Amortissements Constructions/sol d'autrui		6.000
	d°		
68112	Dotations aux amortissements d'immo incorp	2.958,33	
157	Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices		2.958,33
	d°		
2814	Amortissements Constructions	288.000	
675	VNC des éléments d'actifs cédés	192.000	
214	Constructions sur sol d'autrui		480.000
	d°		
157	Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	142.000	
7875	Reprise sur provisions exceptionnelles		142.000

NB : L'indemnité d'évacuation est assimilée à un prix de cession.

Exercice d'assimilation (construction sur sol d'autrui)

La société BRATA a construit un bâtiment qu'elle a mis en service le 1^{er} janvier N d'une valeur de 250.000€ d'une durée d'utilisation estimée à 25 ans. Sur un terrain appartenant à la commune urbaine louée pour une durée de 10 ans. Le bail fixé entre la société et la commune précise que la redevance annuelle est de 8.000€ et que la commune reverserait à la société à l'évacuation du terrain une indemnité de 15.000€.

TAF :

Calculer l'amortissement à constater par la société.

Déterminer la provision pour faire face à la perte éventuelle à la fin du bail.

Passer les écritures d'inventaire N.

Durée de bail : 10 ans : Durée d'amortissement : 25 ans.

Amortissement : $250.000/25 = 10.000\text{€}$.

Perte estimée à l'expiration du bail = $250.000 - (10.000 \times 10) = 15.000\text{€}$.

Perte = VNC – Indemnité = $150.000 - 15.000 = 135.000\text{€}$.

Provision annuelle : $135.000/10 = 13.500\text{€}$.

31/12/N			
6812	Dotations aux amortissements des charges d'exp à répartir	10.000	
2814	Amortissement-Constructions sur sol d'autrui		10.000
d°			
6812	Dotations aux amortissements des charges d'exp à répartir	13.500	
157	Provisions pour charges à répartir sur *exercices		13.500
d°			
613	Locations	8.000	
512	Banque		8.000

31/12/N+9			
Mêmes écritures que l'année N.			
d°			
512	Banque	17.940	
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		15.000
44571	TVA collectée		2.940
d°			

d°			
2814	Amortissement-Constructions sur sol d'autrui	100.000	
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés		100.000
d°			
157	Provisions pour charges à répartir sur * exercices	135.000	
787	Reprises sur provisions		135.000

Dépenses de gros entreprises :

Au début de l'exercice N, la SA BIDA a acquis pour un montant (HT) de 160.000€, un four industriel. Sa durée de vie de 8 ans. Après 4 années d'utilisation ce four fera l'objet d'une révision importante destinée à la remise en état des plaques... et des résistances électriques. Le coût est estimé à 40.000€ HT.

A la fin de l'écriture N+3, on suppose que les dépenses effectuées se sont chiffrées à 44.000€.

L'amortissement se fait en linéaire.

TAF :

- 1/ Passez les écritures d'inventaire au 31/12/N et 31/12/N+7.
- 2/ Immobilisation comptabilisées en blocs
- 3/ Immobilisations comptabilisées par composants.

Immobilisations comptabilisées en blocs :

31/12/N : Amortissement : $160.000/8 = 20.000$.

31/12/N			
681	Dot aux amortss et aux provs - Charges d'expl	20.000	
2815	Amortissement du matériel Industriel		20.000

Entretien prévu pour la fin N+3 = 40.000€ HT. Provision $40.000/4 = 10.000$ €.

31/12/N			
6812	Dotations aux amorts des charges d'exp à répartir	10.000	
157	Provisions pour charges à répartir sur * exercices		10.000

Année N+1, N+2, N+3 :

Les mêmes écritures :

31/12/N+3			
2135	Aménagement du Matériel Industriel	44.000	
44562	TVA/Immo	8.624	
404	Fournisseurs d'immo		52.624
	d°		
157	Provisions pour charges à répartir sur * exercices	40.000	
787	Reprises sur provisions		40.000

Fin N+4 : Amortissement

*Sur l'ancienne valeur : $160.000/8 = 20.000$.

*Sur la nouvelle valeur : $44.000/4 = 11.000$.

31/12/N+4			
68112	Dotations aux amorts d'immo corp	31.000	
2815	Amortissement MI		20.000
2812	Amortissement aménagement		11.000

Hypothèse 2 : La répartition doit être enregistrée en charge.

31/12/N+4			
615	Entretiens et réparations	44.000	
44566	TVA/ABS	8.624	
402	Fournisseurs		52.624

Si l'immobilisation a été comptabilisée par composante :

Amortissement : $160.000 \rightarrow 1^{\text{er}}$ composant : $160.000 - 40.000 = 120.000$.

$\Rightarrow 2^{\text{ème}}$ composante : 40.000.

	d°		
157	Provisions pour charges à répartir sur * exercices	40.000	
781	Reprise pour risques et charges		40.000

	d°		
68112	Dotations aux amortissements corp	25.000	
2815	Amortissement MO*		25.000

*120.000/8 + 40.000/4 = 25.000€.

	31/12/N+3		
2815	Amortissement matériel et outillage	40.000	
2154	Matériel industriel		40.000
	d°		
2154	Matériel industriel	44.000	
44562	TVA/Immo	8.824	
404	Fournisseurs d'immobilisations		52.624

Amortissement du 31/12/N+4 :

120.000/8 + 44.000/4 = 26.000€.

	31/12/N+4		
68112	Dotations aux amortissements corp	26.000	
2815	Amortissement MO*		26.000

Amortissement dérogatoires des véhicules

Les règles fiscales autorisent la récupération du coût d'acquisition de véhicules à énergie propre.

La limite acceptable en amortissement du véhicule de tourisme est de 18.300€.

L'amortissement est autorisé sur 1^{er} mois fiscalement cependant le véhicule est utilisable sur une période plus longue.

L'amortissement doit être éclaté :

- en amortissement normal.
- amortissement dérogatoire : Supplément d'amortissement (simple avantage fiscal).

Exemple :

Le 01/04/N, la SAGETA a acquis un véhicule fonctionnant à l'énergie électrique. Sa durée de vie est de 4 ans sur le plan fiscal, il bénéficie de l'amortissement exceptionnel sur 1^{er} mois.

1^{ère} hypothèse :

Le véhicule est une camionnette dont le prix est de 16.000€ (HT).

2^{ème} hypothèse :

Le véhicule est une voiture de tourisme dont le prix est de 22.000€ TTC.

TAF :

Pour chaque hypothèse, présenter le tableau d'amortissement et passer les écritures d'inventaire au 31/12/N.

Exercice	Base de calcul	Amortissement	Amortissement	
			Dotation	Reprise
31/12/N (9 mois)	16.000	3.000	9.000	-
31/12/N+1	16.000	4.000	-	-
31/12/N+2	16.000	4.000	-	4.000
31/12/N+3	16.000	4.000	-	4.000
31/12/N+4 (3 mois)	16.000	1.000	-	1.000

Amortissement fiscal : $16.000 \times 9/12 = 12.000\text{€}$.

Amortissement comptable : 3.000€. Amortissement dérogatoire : 9.000€.

Amortissement fiscal : $16.000 \times 3/12 = 4.000\text{€}$.

Amortissement comptable : $16.000/4 = 4.000\text{€}$.

31/12/N			
68	Dotations aux amortissements des immo	3.000	
28182	Amortissement matériel de transport		3.000
d°			
6872	Dotations aux provisions réglementées	9.000	
145	Amortissement dérogatoires		9.000

31/12/N+2			
681	Dotations aux amortissements des immo	4.000	
28182	Amortissement matériel de transport		4.000
d°			
145	Amortissement dérogatoires	4.000	
7872	Reprise sur provisions réglementées		4.000

Hypothèses :

Prix : 22.000€ TTC (véhicule du tourisme).

Dates	Base d'amortissement	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
31/12/N (9 mois)	22.000	4.125	9.600	-
31/12/N+1	22.000	5.500	-	925
31/12/N+2	22.000	5.500	-	5.500
31/12/N+3	22.000	5.500	-	5.500
31/12/N+4 (3 mois)	22.000	1.375	-	1.375

Amortissement fiscal de N :

$18.300 \times 9/12 = 13.725\text{€}$.

Amortissement dérogatoire : 4.125€ ($13.725 - 4.125 = 9.600\text{€}$).

Amortissement fiscal : $18.300 \times 3/12 = 4.575$ - Dotations : 5.500€. Reprises : 925€.

31/12/N			
68	Dotations aux amortissements des immo	4.125	
28182	Amortissement matériel de transport		4.125
d°			
6872	Dotations aux provisions réglementées	9.600	
145	Amortissement dérogatoires		9.600

Fin N+1 :

31/12/N+1			
681	Dotations aux amortissements des immo	5.500	
28182	Amortissement matériel de transport		5.500
d°			
145	Amortissement dérogatoires	925	
78725	Reprise sur amort dérogatoires		925

VI – Révision d’amortissement

Les amortissements sont constatés d’années en années pour dépréciation des immobilisations au titre de chaque exercice. En général, les amortissements se pratiquent aux mêmes taux suivant le principe de permanence des méthodes.

L’article 8 du décret du 29/11/83 autorise les entreprises à déroger aux principes de permanence des taux lorsque l’amortissement normal ne traduit pas la dépréciation réelle de l’immobilisation (ralentissement de l’amortissement).

La révision d’amortissement peut porter sur les amortissements du passé les amortissements futurs.

a) Révision des amortissements des exercices antérieurs :

Amortissement recalculé. Amortissement constaté par l’exemple : une écriture de correction des amortissements est nécessaire :

Dotations exceptionnelles aux amortissements

Amortissements

Fiscalement : la dotation constatée est non déductible.

Exercice :

Un matériel acquis à 100.000€ le 01/07/N-2, il était amorti linéairement sur 5 ans. Au 01/01/N, les conditions d'utilisations (passage à 3 équipes du travail au lieu de 2) vont faire que la durée de vie du bien sera réduite d'un an.

Présenter le plan d'amortissement et les écritures.

NB : Une entreprise peut être pour certaines raisons amenées à ralentir ou à accélérer le rythme de l'amortissement.

En cas où l'amortissement est ralenti, l'entreprise constatera l'amortissement habituel à décomposer en amortissement dépréciation (réelle) et amortissement dérogatoire.

Accélération d'amortissement, la dotation sera alors plus forte que celle constatée habituellement par l'entreprise mais l'ensemble d'amortissement servira à corriger la valeur de l'immobilisation.

Exercice	Base de calcul	Amortissement	ΣAmortissement	Valeur net
N-2	100.000	10.000*	10.000	90.000
N-1	100.000	20.000	30.000	70.000
N	70.000	28.000**	58.000	42.000
N+1	70.000	28.000	86.000	14.000
N+2	70.000	14.000	100.000	0

* $100.000 \times (6/12) \times 20\% = 10.000\text{€}$. ** $70.000 \times (12/30) = 28.000\text{€}$.

Durée totale de départ = 5 ans. Fin N-1 = 1,5 an. Durée restante = 3,5 ans.

Décision de l'entreprise (réduire la durée restante d'un an) = 1 an.

Durée retenue = 2,5 ans.

Taux d'amortissement : $100/2,5 = 40\%$. Amortissement Année N : $70.000 \times 40\% = 28.000\text{€}$.

— 31/12/N —			
6811	Dotations aux amortissements des immo	20.000	
6871	Dotations aux amortissements exceptionnels	8.000	
2815	Amortissement matériel et outillage		28.000

Section 2 : Les dépréciations d'éléments d'actif

Les dépréciations d'immobilisations sont constatées pour tenir compte d'amoindrissements des valeurs d'actif constatés à un moment donné (dépréciation conjoncturelle) simplement probables et qui peuvent être réversibles (pas définitifs).

Les dépréciations concernent essentiellement les immobilisations non amortissables mais elles peuvent également concerner les immobilisations amortissables à caractère exceptionnel.

1- Constatation de dépréciation

Les dépréciations d'éléments d'actifs se constatent toujours comme suit :

681 Dotations aux dépréciations	X
29.. Dépréciation	X

La dotation peut avoir 3 natures qui dépendent de l'origine de la dépréciation :

681 Dotation aux dépréciations d'exploitation

686 Dotation aux dépréciations financières

687 Dotation aux dépréciations exceptionnelles

Le compte dépréciation prend un 9 en 2^{ème} position du compte déprécié.

2- Annulation totale ou partielle de la dépréciation

L'annulation se constate comme suit :

Dépréciation de...	X
Reprise de...	X

La reprise peut avoir 3 natures qui dépendent de la nature attribuée à la dotation. L'ajustement de dépréciation entraîne une réduction de la dépréciation lorsque la dépréciation est jugée plus que suffisante.

La dépréciation est à annuler globalement quand celle-ci devient sans objet.

Exemple :

L'entreprise BRAD dispose d'éléments suivants dans son actif :

FC acquis à 300.000€, d'après l'évolution d'effectifs de la clientèle et la tendance du CA, la direction estime que le prix marchand de ce fond est de 385.000€.

Titres de participation ; en portefeuille de l'entreprise existant :

1.000 actions de la filiale F1 acquises à 50€ l'action, le cours au 31/12/N est de 48€.

4.000 actions de la filiale F2 acquises à 40€ l'action, le cours est de 45€ au 31/12/N.

Un stock de marchandises composé de :

Lots acquis à 325.600€, le prix de vente est estimé à une marge bénéficiaire de 25%.

Un lot composé de 500 articles acquis à 12€ l'article, l'entreprise a déjà commencé à les brader à 8€ la pièce depuis début décembre N.

TAF :

Passer les écritures de constatation des différentes dépréciations :

FC : pas de dépréciation.

Titres de participation :

Titres de F1 : dépréciation financière de 2.000€ $(50-48)*1.000$

Titres de F2 : $45 > 40$ pas dépréciation.

Non composition entre des titres différents.

Le stock de marchandises : 1^{er} lot : pas de dépréciation.

2^{ème} lot : Dépréciation = $(12-8)*500 = 2.000€$.

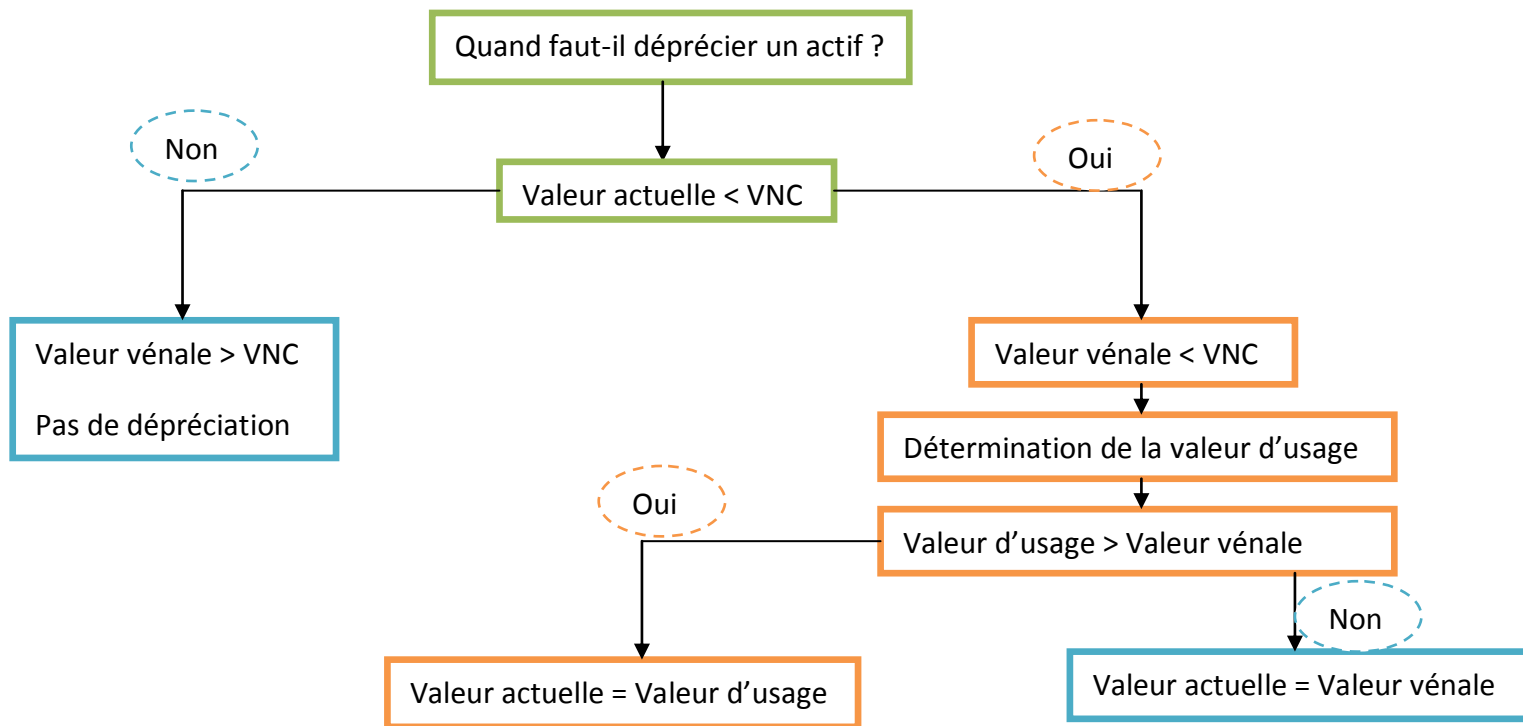
31/12/N			
686	Dotations aux amortissements aux dépr charges fin	2.000	
2961	Dépréciations - Titres de participations		2.000
d°			
6871	Dotations aux amort exceptionnelles	2.000	
397	Dépréciations des stocks de marchandises		2.000

3- Appréciation de la perte de valeur d'un actif

PCG : « L'entité doit apprécier à chaque clôture de comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a perdu notablement de sa valeur ».

Les indices qui peuvent expliquer la baisse de la valeur de l'immobilisation peuvent être liés au marché à des contre performances de l'immobilisation.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, l'entreprise doit procéder à une comparaison de la valeur nette de l'immobilisation à sa valeur actuelle.



Valeur vénale = valeur du marché.

Valeur d'usage = valeur estimée par l'actualisation du cash flow attendu d'une immobilisation.

Une entreprise peut être désintéressée complètement de la valeur du marché puisque l'immobilisation n'est pas destinée à la vente. La valeur d'usage est donc préférée et considérée comme la référence.

La valeur actuelle qui sert pour l'appréciation de la dépréciation est la valeur la plus élevée entre la valeur d'usage et la valeur vénale.

Exemple :

La société DAR a acquis début N un matériel pour une valeur de 100.000€. Elle décide de l'amortir en linéaire sur 10 ans.

Fin N+3, à la suite d'évolution technologique non prévue à l'acquisition, le matériel présente des signes d'obsolescence. L'entreprise a donc procédé à un teste de dépréciation.

Hypothèse 1 : Valeur vénale fin N+3 = 65.000€.

Hypothèse 2 : Valeur vénale fin N+3 = 50.000€.

Pour l'hypothèse 2 on suppose :

hyp(a) : valeur d'usage = 45.000€.

hyp(b) : valeur d'usage = 58.000€.

TAF :

Déterminer le montant de la dépréciation en N+3.

Indiquer la valeur du matériel qui figurera sur le bilan.

VNC : $VO - \sum \text{amortissements}$.

$Vo = 100.000\text{€}$. $\sum \text{amortissements} = 100.000 * 10\% * 4 = 40.000$.

$VNC = 100.000 - 40.000 = 60.000\text{€}$.

Hypothèse 1 : Valeur vénale : $65.000 > 60.000 \rightarrow$ pas de dépréciation.

Hypothèse 2 : Valeur vénale : $50.000 < 60.000$.

Hyp(a) : valeur d'usage 45.000€.

$45.000 < 50.000 \rightarrow$ valeur actuelle est de 50.000€.

Dépréciation à constater $60.000 - 50.000 = 10.000\text{€}$.

Hyp(b) : valeur d'usage 58.000, la valeur actuelle est de 58.000 $\rightarrow$ dépréciation à constater $60.000 - 58.000 = 2.000\text{€}$.

hyp(a) :

Immobilisation	Valeur brute	Dépréciation	VNC
Matériel	100.000	$50.000 * (40.000 + 10.000)$	50.000

hyp(b) :

Immobilisation	Valeur brute	Dépréciation	VNC
Matériel	100.000	$42.000 * (40.000 + 2.000)$	58.000

4- Changement de plan d'amortissement suite à une dépréciation

PCG : « L'article prévoit que le plan d'amortissement d'une immobilisation doit être modifié suite à la constatation d'une dépréciation de cette immobilisation. »

La base d'amortissement sera calculée comme suit :

Valeur nette comptable = Valeur brute – Amortissements – dépréciations.

Cette base est répartie sur la durée restante.

Exemple :

La société FLAY a acquis le 01/01/N pour 18.000€ HT, un matériel dont la durée d'utilisation a été fixée à 6 ans, le mode d'amortissement est linéaire.

A la fin de l'exercice N+1, l'apparition de nouvelles technologies a conduit l'entreprise à effectuer un test de dépréciation. Ce dernier a permis de fixer la valeur actuelle du matériel à 9.500€.

TAF :

Présenter le tableau d'amortissement.

N à N+1 : amortissement linéaire = $18.000/6 = 3.000\text{€}$.

Fin N+1 : une dépréciation de VNC : $18.000 - 6.000 = 12.000\text{€}$. Valeur actuelle 9.500€.

Dépréciation : $12.000 - 9.500 = 2.500\text{€}$.

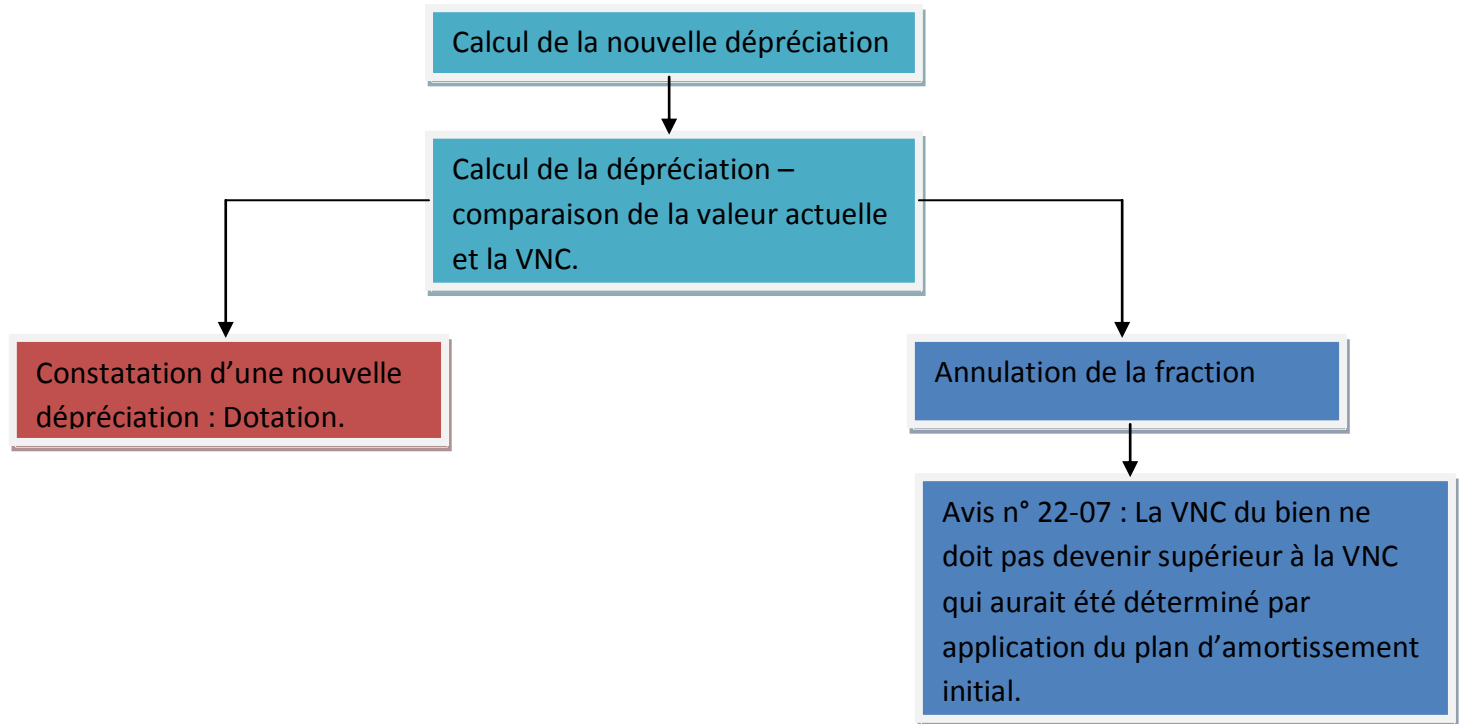
Année	Base d'amortissement	Amortissement	ΣAmortissement	Dépréciations	Valeur nette
N	18.000	3.000	3.000	-	15.000
N+1	18.000	3.000	6.000	2.500	9.500
N+2	9.500	2.375	8.375	-	7.125
N+3	9.500	2.375	10.750	-	4.750
N+4	9.500	2.375	13.125	-	2.375
N+5	9.500	2.375	13.500	-	0

31/12/N+1			
6811	Dotations aux amortissements aux immo	3.000	
2815	Installations techniques Mat et Out		3.000
d°			
68162	Dotations aux dépréciations d'immo	2.500	
2915	Dépréciations de Matériel et Outillages		2.500

NB : Lorsque la valeur nette comptable d'une immobilisation est supérieure à sa valeur actuelle, l'entreprise doit constater une dépréciation. Celle-ci entraîne le changement de plan d'amortissement pour les années restantes.

5- Ajustement ultérieure du montant de la dépréciation

Les règles d'évaluation des dépréciations s'appliquent à chaque fin d'exercice :



La dépréciation peut être réversible, l'entreprise peut alors l'annuler totalement ou partiellement.

Les amortissements restants vont se calculer sur une nouvelle base, 2 cas peuvent se présenter :

La valeur nette comptable obtenue par l'amortissement normale. Dans ce cas l'amortissement est retenu.

Si la valeur nette comptable obtenue est supérieure à la valeur nette comptable normale, l'amortissement à retenir sera corrigé.

Exemple :

Début N, la SA DRAPER a acquis un matériel pour 8.000€. La durée d'utilisation a été fixée à 5 ans, l'amortissement sera constant. Fin N+1, un indice de perte de valeur de l'actif conduit à mettre en place un test de dépréciation. La valeur actuelle du matériel est fixée à 4.200€.

La même procédure a conduit à fixer la valeur actuelle à 2.500€ à la clôture de l'exercice N+2, puis 1.700€ à la clôture de l'exercice N+3.

TAF :

Présenter le tableau de calcul des amortissements et des dépréciations.

Passer les écritures relatives à chaque fin d'exercice.

Présenter la valeur du matériel sur les bilans successifs.

VO = 8.000€.

Cumul d'amortissements fin N+1 $(8.000/5)*2 =$ 3.200€.

4.800€.

Valeur actuelle : 4.200€.

Dépréciation à constater : 600€.

Dotation de l'année N+2 : $4.200/3 = 1.400€.$

VNC= $4.200 - 1.400 = 2.800€.$

Valeur actuelle fin N+2 = 2.500€

Dépréciation à constater = 300€.

Exercice	Base d'amortissement	Amortissement	ΣAmortissements	Dépréciations	VNC
N	8.000	1.600	1.600	-	6.400
N+1	8.000	1.600	3.200	600	4.200
N+2	4.200	1.400	4.600	300	2.500
N+3	2.500	1.250	5.850	-350	1.600
N+4	2.500	1.250	7.450	-	0

Dotation N+3 $(2.500/2) =$ 1.250

Valeur nette fin N+3 $(2.500-1.250)=$ 12.500

Valeur actuelle= 1.700

Reprise à constater= 450

Valeur nette fin N+3 = $2.500 - 1.250 + 450 = 1.700€.$

Valeur nette avec un amortissement linéaire : $(800-(1.600*4)) = 1.600.$

Valeur nette>VNC : $1.700 - 1.600) = 100.$ A imputer sur la reprise.

31/12/N+1			
68112	Dot aux amort dépr et prov – Immo corp	1.600	
28154	Amort des immo - Installations techs Mat et Out		1.600
	<i>Dotations aux amortissements fin N</i>		

31/12/N+1			
68112	Dot aux amort dépr et prov – Immo corp	1.600	
28154	Amort des immo - Installations techs Mat et Out		1.600
	<i>Dotations aux amortissements fin N+1</i>		
d°			
68162	Dotations aux dépréciations d'immo	600	
29154	Dépréciations de Matériel et Outillages		600
	<i>Dépréciation fin N+1</i>		

31/12/N+2			
68112	Dot aux amort dépr et prov – Immo corp	1.400	
68162	Dot aux amort dépr et prov – Immo corp	300	
28154	Amort des immo - Installations techs Mat et Out		1.400
20154	Dépréciations des immo corporelles		300
	<i>Travaux d'inventaire concernant le MI</i>		

31/12/N+3			
68112	Dot aux amort dépr et prov – Immo corp	1.250	
			1.250
	Dépréciations des immo corporelles	350	
20154	Reprise des dépréciations		350
	<i>Travaux d'inventaire concernant le MI</i>		

	31/12/N+4		
68112	Dot aux amort dépr et prov – Immo corp	1.400	
28	Amort des immobilisations		

Chapitre 3 : L'évaluation des immobilisations à leur sortie de l'actif du bilan

Les immobilisations doivent être constatées en sortie de l'actif du bilan, chaque fois qu'elle devient hors utilisation (cession, transfert hors patrimoine, mise en rebus, destruction d'immobilisation, inventaire des immobilisations à la fin de l'exercice obligatoire, sinistres, cambriolages...).

I – Les cessions d'immobilisations

La cession est une opération à caractère exceptionnelle. Le prix de cession est un produit exceptionnel soumis à la TVA. **775 Produits de cession des éléments d'actif.**

L'immobilisation cédée doit être constatée en sortie, en constatant éventuellement une valeur nette comptable (VNC) des éléments d'actifs cédés. **675 Valeurs comptables des éléments d'actif cédés.**

Immobilisation non amortissable : Constatation du prix de cession et constatation de la sortie de l'immobilisation en virant le coût d'acquisition en VNC.

Cession d'immobilisation amortissable : Constatation du prix de cession. Constatation de l'amortissement éventuel complémentaire. Annulation de l'immobilisation et de ses amortissements en constatation éventuelle d'une VNC.

Immobilisation dépressive : La dépréciation est annulée par une reprise distinctement.

Remarque : Le CGI autorise les entreprises à ne pas constater la dotation complémentaire de l'exercice de cession, sauf pour les véhicules de tourisme dont la valeur excède 18.300€.

NB : En règle comptable, la dotation complémentaire doit être constatée pour une évaluation correcte des soldes intermédiaires de gestion.

Exemple :

L'entreprise SDAFIX a cédé le 30/09/N, les immobilisations suivantes :

Un terrain acquis le 12/05/N-12 à 340.000€, cédé à 500.000€ contre un chèque bancaire.

Un camion de livraison acquis le 01/11/N-4 à 66.000€, cédé à 8.372€ TTC contre un chèque bancaire de 5.000€ et 3.372€ à crédit pour la fin du mois suivant.

Un tour industriel acquis le 01/07/N-4 à 90.000€, cédé à 3.000€ HT à crédit pour un mois.

L'entreprise a pratiqué l'amortissement constant pour le matériel de transport sur une durée de 5 ans et l'amortissement dégressif pour le matériel industriel sur une durée de 10 ans.

TAF :

1/ Enregistrer au journal général de l'entreprise les différentes cessions d'immobilisations.

2/ Régulariser ces cessions.

3/ Supposons que le tour a été provisionné en N-1 de 4.500€, quelle serait les changements à constater ?

4/ Matériel industriel déprécié en N-1. L'amortissement de l'année N doit être calculé en tenant compte de la dépréciation de l'année précédente. Dotation complémentaire $(37.181 - 4.500) = 32.681$.

Solution :

31/09/N			
512	Banque	500.000	
7752	Prix de cession		500.000
512	Banque	5.000	
462	Créances/cession	3.372	
775	Prix de cession		7.000
44571	TVA collectée		1.372
462	Créances/cessions	3.588	
775	Prix de cession		3.000
44571	TVA collectée		588
675	VNC	340.000	
211	Terrain		340.000
	Dotation aux amortissements	9.900	
	Amortissement MT		9.900
	(66.000*20% *(9/12))		
675	VNC	14.900	
28182	Amortissements MT(66.000*20%*(47/12))	51.700	
2182	Matériel de transport		66.000

Amortissement Tour :

N-4 : $90.000 * 22,5\% * (6/12) = 10.125.$

N-3 : $79.875 * 22,5\% = 17.972.$

N-2 : $61.903 * 22,5\% = 13.928.$

N-1 : $47.975 * 22,5\% = 10.794.$

N : $37.181 * 22,5\% * (9/12) = 6.274.$

Cumul : 59.093.

675	VNC	30.907	
28182	Amortissements MO	59.098	
2182	Matériel et Outillage		90.000

L'amortissement changera de base en N :

$N : 32.681 * 22,5\% * (9/12) = 5.515.$

Cumul : 58.334.

675	VNC	31.666	
28182	Amortissements MO	58.334	
2182	Matériel et Outillage		90.000
	Dépréciation matériel et outillage	4.500	
	Reprise/Dépréciation MO		4.500

II – Cession d'immobilisation et TVA

Les sorties justifiées n'entraînent aucun reversement de TVA à l'Etat (destruction, vol, mise en rebus...)

Les cessions des biens :

Les biens ayant donné droit à la récupération de la TVA sont soumis par obligation à la TVA au moment de leurs cessions.

Les biens n'ayant pas permis la récupération de la TVA au moment de l'acquisition ne sont pas normalement soumis à la TVA. Cependant, lorsque ces biens sont cédés à des négociants de biens d'occasion assujettis à la TVA.

L'entreprise peut facturer la TVA.

Le reversement de TVA en France : Les transferts des immobilisations ayant donné droit à la récupération de la TVA au moment de leurs acquisitions en secteurs non taxables entraînent un reversement de TVA (à imputer en charges exceptionnelles).

Biens immeuble : Délai fiscal 20 ans, 1/20 par année non respectée sur le délai fiscal de 20 ans.

Biens meuble : Le reversement correspond aux années non respectées (coursives) à raison de 1/5 par année non respectée.

Le reversement de TVA est une exception en législation française.

Exemple :

Une entreprise a cédé un matériel le 30/06/N au prix de 59.800€ (chèque bancaire) à un artisan soumis à la TVA.

Il a été acquis le 01/04/N-3 à 350.000€ (HT) et amorti linéairement au taux de 12%.

512	Banque	59.800	
775	PC des éléments		59.800
6712	Pénalités, amendes et fiscales	13.720	
44551	TVA à reverser (350.000*19,6%*1/5)		13.720
6	Dotations aux amortissements	21.000	
	Amortissement du Matériel et outillage (350.000*12%*(6/12))		21.000
	Amortissement du M (350.000*12%*39/12)	136.500	
	VNC des éléments d'actifs	213.500	
	Matériel d'outillage		350.000

NB : Le CGI autorise l'intégration du reversement de la TVA directement en VNC.

Une autre écriture est autorisée en barrant ce qui est en rouge et en l'intégrant avec ce qui est en bleu.

Amortissement du M (350.000*12%*39/12)	136.500	
VNC des éléments d'actifs	227.220	
Matériel d'outillage		350.000
Etat, TVA à reverser		13.720

Application : Reversement de la TVA/ Biens immeubles

Une entreprise a acquis pour 400.000€ (HT) TVA 19,6% le 02/04/N un immeuble bâti qu'elle revend le 25 septembre N+5 pour 550.000€. L'immeuble est transféré en hors champ d'application de la TVA.

L'amortissement pratiqué est linéaire sur une durée de 20 ans. (L'année N est postérieure à 1996).

TAF :

1. Déterminer le montant du reversement de TVA.
2. Passer les écritures relatives à cette cession.

Solution :

TVA effectivement déduite $400.000 \times 19,6\% = 78.400\text{€}$.

TVA à reverser $= 78.400 \times (14/20) = 54.880\text{€}$.

Cumul des amortissements $= 400.000 \times 5\% \times (66/12) = 110.000\text{€}$.

VNC $= 400.000 - 110.000 + 54.880 = 344.880\text{€}$.

Ecritures comptables

31/12/N+3			
462	Créances sur cession d'immobilisations	550.000	
775	Produits des cessions des éléments d'actif		550.000
681	Dotations aux amortissements des immobilisations	15.000	
2813	Amortissements des constructions		15.000
2813	Amortissements des constructions	110.000	
675	VNC des éléments d'actif cédés	344.880	
4455	TVA à décaisser		54.880
213	Constructions		54.880

III – Sortie d'immobilisation frappée d'un prorata de déduction

Le reversement de TVA en cas de sortie avant l'expiration du délai fiscal exigé entraîne un reversement calculé sur la fraction de la TVA **effectivement déduite**.

Exemple :

Le 04/04/N-2, une entreprise a acquis un matériel informatique aux coûts suivant :

Hors taxe :	96.000
TVA 19,6% :	<u>18.816</u>
TTC :	114.816

Prorata de N-3 : 78% ; prorata de N-2 : 84%. Prorata de N-1 : 71%. Prorata de N : 82%.

Le 24/06/N, l'entreprise cède son matériel au prix de 12.000€ à un artisan non soumis à la TVA. Le matériel est amortissable au taux de 15% linéairement.

TAF :

- 1/ Rappeler l'écriture d'acquisition.
- 2/ Constater les écritures d'inventaire au titre de l'exercice N-2.
- 3/ Constater les écritures d'inventaire au titre de l'exercice N-1.
- 4/ Constater les écritures de cession et de régularisation de la cession.

Solution :

Fin N-2 : Variation du prorata : $84 - 78 = 6 > 5 \rightarrow$ Correction de la valeur immobilière
 $1/5 * (18.816 * 6\%) = 225,8$.

04/04/N-2			
462	Matériel informatique (96.000+ (18.876*22%))	100.139,52	
44562	Etat, TVA récupérable (18.816*78%)	14.676,48	
404	Fournisseurs d'immobilisation		114.816

31/12/N-2			
445662	Etat, TVA récupérable	225,8	
2154	Matériel et Outillage		225,8

Amortissement financière N-2 : $(100.139,51 - 225,8) * 15\% * (9/12) = 11.240,3$.

VO = 99.913,72.

L'année N-1 :

$\Delta p = 71\% - 84\% = -13\% < -10\%$. ➔ Reversement : $1/5 * (18.816 * 13\%) = 489$.

31/12/N-1			
6712	Pénalités, amendes, fiscales	489	
44551	Etat, TVA à reverser		489

Amortissement année N-1 : $99.913,72 * 15\% = 14.987$.

Ecriture de cession :

31/12/N			
512	Banque	12.000	
775	PC des immobilisations		12.000

Durée d'existence dans l'entreprise (N-2, N-1,N) soit 3 ans.

Durée manquante $5 - 3 = 2$ ans.

Calcul du reversement :

TVA effectivement déductible = $(14.676,48 + 225,8 - 489) = 14.413,28$.

Reversement : $14.413,28 * (2/5) = 5.765$.

Dotation complémentaire : $99.913,72 * 15\% * (6/12) = 7.493$.

31/12/N			
681	Dotations aux amorts des immo corporels	7.493	
28154	Amortissement MO		7.493

31/12/N			
28154	Amortissement MO	33.720	
665	VNC des éléments d'actifs	71.950	
2154	MO		99.913,72
44551	Etat, TVA à reverser		5.765.

Cas particulier : Déduction complémentaire de TVA

Les conditions pour que la déduction soit autorisée se doivent de réunir :

- La cession intervient dans le délai de régularisation.
- La cession doit être assujettie à la TVA.
- La TVA ayant grevé le bien de départ à l'acquisition n'a pas été déduit.

Cette situation se rencontre dans deux cas de figures :

Cession d'une immobilisation dont la TVA a été totalement non récupérable (voiture de service).

Cession d'immobilisation dont la TVA a été partiellement récupérable :

La TVA à déduire = TVA initiale – TVA récupérée à l'acquisition – (1/5 ou 1/20) par année non courue sans que le montant de la TVA à déduire ne puisse dépasser la TVA facturée sur le prix de cession.

NB : La VNC est diminuée de la TVA récupérée en régularisation.

Application :

Une entreprise a cédé le 1^{er} avril N pour 27.000 HT un matériel acquis à 100.000 HT le 1^{er} avril N-2. La somme des amortissements à la date de cession est de 70.000. Le prorata de N-2 était de 60%.

Présenter les calculs relatifs à la régularisation de la TVA et les écritures comptables.

Solution :

TVA reçue sur facture : $100.000 \times 19,6\% = 19.600$.

TVA récupérée : $19.600 \times 60\% = \underline{11.760}$.

TVA non récupérée : 7.840

TVA à récupérer : $7.840 - (7.840 \times (3/5)) = 3.136$.

TVA facturée à l'acquéreur : $27.000 \times 19,6\% = 5.292$.

La TVA à récupérer < la TVA facturée donc l'entreprise peut récupérer tout le montant.

01/04/N			
462	Créances sur cession d'immobilisations	32.292	
775	PC des éléments d'actifs		27.000
44571	TVA collectée		5.292
28154	Amortissement des M et O	70.000	
665	VNC des éléments de l'actif $(100.000 + 7.840) - 70.000 - 3.136$	34.704	
44562	Etat, TVA déductible	3.136	
2854	MO		107.840

Hypothèse : Prix de cession de 10.000€

TVA reçue sur facture : $100.000 \times 19,6\% = 19.600$.

TVA récupérée : $19.600 \times 60\% = \underline{11.760}$.

TVA non récupérée : 7.840

TVA à récupérer : $7.840 - (7.840 \times (3/5)) = 3.136$.

TVA facturée à l'acquéreur : $10.000 \times 19,6\% = 1.960$.

La TVA à récupérer > la TVA facturée donc l'entreprise ne peut récupérer que 1.960.

01/04/N			
462	Créances sur cession d'immobilisations	11.960	
775	PC des éléments d'actifs		10.000
44571	TVA collectée		1.960
28154	Amortissement des M et O	70.000	
665	VNC des éléments de l'actif (100.000+7.840)-70.000-10.000	35.880	
44562	Etat, TVA déductible	1.960	
2854	MO		107.840

Application : Cession d'une voiture de service à un concessionnaire revendeur

Une entreprise a acquis une voiture A à 16.744€ TTC le 01/04/N-2. Le 30/09/N, la voiture a été cédée à un revendeur au prix HT de 4.000€.

TAF :

Présenter les écritures de cession.

Solution :

TVA reçue sur facture mais non récupérée: $(16.744/1,196) \times 19,6\% = 2.744\text{€}$.

TVA a récupérée : $2.744 \times 2/5 = 1.097,6$.

La TVA récupérée dépasse la TVA facturée au revendeur, l'entreprise n'a droit qu'à 784 de récupération.

30/09/N			
462	Créances sur cession d'immobilisations (4.000+784)	4.784	
775	PC des éléments d'actifs		4.000
44571	TVA collectée		784
6	Dotations aux amortissements	2.511,6	
2	Amortissement du MT		2.511,6
28154	Amortissement des M et O	8.372	
665	VNC des éléments de l'actif	784	
44562	Etat, TVA déductible	7.588	
2854	Matériel et Outillage		16.744

