

## Chapitre 5 : les immobilisations

### Définition des immobilisations

Nous avons vu que l'entreprise achète des marchandises pour les revendre et des matières premières pour les consommer dans son processus de production. Mais l'entreprise achète aussi des machines et des bâtiments pour les utiliser durablement, c'est-à-dire pendant plusieurs exercices.

Ces machines et ces bâtiments ainsi que, plus généralement, tous les biens que l'entreprise acquiert pour les utiliser durablement sont des immobilisations.

Puisqu'elles doivent générer des avantages futurs pour l'entreprise, les immobilisations sont des actifs au même titre que les créances et les titres. Le Plan comptable général français définit ainsi les immobilisations :

*Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.*

*Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.*

*Une immobilisation incorporelle est identifiable :*

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;*
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.*

### Immobilisations, stocks et résultat

Les immobilisations étant des actifs au même titre que les stocks et les créances, elles font partie du patrimoine de l'entreprise et doivent être enregistrées dans les comptes. On pourrait envisager de le faire de la même manière que les stocks, c'est-à-dire en faisant apparaître leurs variations dans un compte de gestion et leur valeur en fin d'exercice dans un compte de bilan.

Cependant, les immobilisations présentent une différence fondamentale avec les stocks. En effet, alors que les stocks sont destinés à être vendus après avoir subi ou non une transformation, ce n'est pas le cas des immobilisations qui sont destinées à rester dans l'entreprise pendant plusieurs exercices. Elles peuvent généralement être vendues mais elles n'ont pas été acquises pour cela.

Cette différence a des conséquences majeures sur leur enregistrement dans les comptes. Pour le comprendre, il est utile de revenir sur la logique d'enregistrement des stocks.

## La comptabilisation des stocks

Considérons, par exemple, le cas d'un achat de marchandises, c'est-à-dire de biens destinés à être revendus sans avoir subi de transformations. Supposons que, au cours de l'exercice, l'entreprise achète 100 de marchandises et en vende 120 qu'elle avait acheté 80. Ces opérations sont comptabilisées de la manière suivante :

Achats de marchandises		Banque	
Débit	Crédit	Débit	Crédit
Coût des achats	100	Ventes	120
		Achats	100

Ventes de marchandises	
Débit	Crédit
	Valeur des ventes
	120

Variation des stocks de marchandises		Stocks de marchandises	
Débit	Crédit	Débit	Crédit
Sortie = coût des ventes	80	Entrée = coût des achats	100
		Entrée = coût des achats	100
		Sortie = coût des ventes	80

Le compte *Variation des stocks* est un compte de gestion et les opérations de l'entreprise y sont enregistrées comme dans tout compte de gestion. Une opération est enregistrée au crédit si elle correspond à une augmentation de valeur, c'est-à-dire si l'entreprise croit qu'elle va se traduire, directement ou indirectement, par une entrée d'argent. Une opération est enregistrée au débit si elle correspond à un accroissement de dette. Puisque la comptabilité n'utilise pas de nombres négatifs, les diminutions de valeur sont enregistrées au débit et les diminutions de dette au crédit.

La vente de marchandises correspond à une augmentation de créances, elle est enregistrée au crédit du compte *Ventes*. De même, l'entrée d'une marchandise en stocks correspond à une augmentation de valeur sous forme de biens, elle est enregistrée au crédit. Dans les deux cas, il y a une augmentation de valeur, soit sous la forme d'un actif financier (créance), soit sous la forme d'un actif corporel (bien).

L'achat de marchandises correspond à une augmentation de dettes, la sortie de stocks à une diminution de valeur du stock de marchandises, ils sont enregistrés au débit.

Le compte *Stocks de marchandises* est, comme le compte *Banque*, un compte de bilan. Comme tout compte de bilan, il est tenu de manière inverse des comptes de gestion, c'est-à-dire qu'il enregistre au débit les entrées en stocks et au crédit les sorties de stocks.

## **Stocks et résultat**

Plutôt que de virer les soldes des comptes de gestion au compte de résultat, on pourrait y virer leurs débits et leurs crédits. On obtiendrait alors :

Compte de résultat

Débit		Crédit	
Achats	100	Ventes	120
Coût des ventes	80	Coût des achats	100
<b>Résultat</b>	<b>40</b>		

Puisque le coût des achats est enregistré à la fois au débit du compte *Achats* et au crédit du compte *Variation des stocks*, on peut l'éliminer du compte de résultat. Celui-ci se présenterait alors ainsi :

Compte de résultat

Débit		Crédit	
Coût des ventes	80	Ventes	120
<b>Résultat</b>	<b>40</b>		

Nous avons pris l'exemple de marchandises, nous aurions pu prendre l'exemple de matières premières transformées par l'entreprise. Les ventes correspondraient alors à la production vendue et les coûts des ventes à des matières premières et à des salaires. Notre présentation du compte de résultat resterait la même, les achats de matières premières et les paiements de salaires seraient annulés par le coût des entrées en stocks.

Le point important à relever ici est le suivant :

En application du principe de prudence, un bien ne génère de résultat qu'au moment de sa vente.

## **Immobilisations et résultat**

L'une des caractéristiques principales des immobilisations est qu'elles ne sont pas destinées à être vendues, elles ne peuvent donc pas générer de résultat, du moins pas directement car elles peuvent permettre

indirectement une augmentation des ventes en augmentant la capacité de production de l'entreprise. Les immobilisations n'ont donc pas vocation à apparaître au compte de résultat.

Si l'on décidait d'enregistrer les immobilisations comme les stocks, c'est-à-dire dans un compte *Immobilisations* et dans un compte *Variation des immobilisations*, ce dernier n'enregistrerait que des entrées et celles-ci seraient équilibrées par les achats d'immobilisations.

Il a donc été décidé de n'enregistrer dans les comptes de gestion, ni les acquisitions d'immobilisations, ni leurs variations.

Les acquisitions d'immobilisations seront donc enregistrées uniquement dans deux comptes de bilan, c'est-à-dire au débit du compte *Immobilisations* et au crédit, par exemple, du compte *Banque*.

Si les immobilisations ne sont pas destinées à être vendues, elles n'en perdent pas moins de valeur au cours du temps suite à l'usure ou l'obsolescence. Cette perte de valeur qui prend le nom d'amortissement doit être enregistrée à la fois dans les comptes de gestion et les comptes de bilan.

## Comptabilisation des immobilisations

Trois phases peuvent être distinguées :

- ▶ la comptabilisation de l'acquisition de l'immobilisation au moment où elle a lieu ;
- ▶ la répartition du coût d'acquisition sur la période d'utilisation ;
- ▶ la réévaluation du bilan.

### Comptabilisation de l'acquisition

Au moment de son acquisition, l'immobilisation doit être comptabilisée à son coût. Celui-ci comprend :

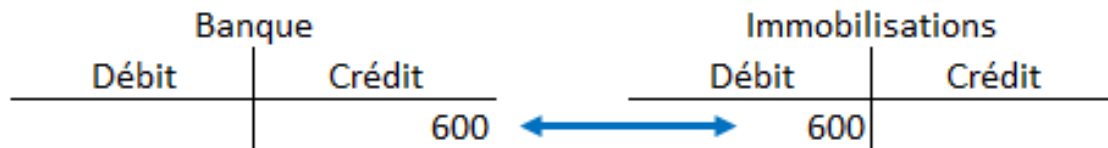
- ▶ son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;
- ▶ tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction ;
- ▶ l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité encourt soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de

**Au moment de son acquisition, l'immobilisation doit être comptabilisée à son coût**

son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période.

L'achat d'immobilisations, comme tout achat, doit être enregistré au débit du compte d'opération concerné, et au crédit d'un compte d'agent. Par exemple, dans le cas d'un achat au comptant, l'écriture sera la suivante :

Banque		Immobilisations	
Débit	Crédit	Débit	Crédit
	600	600	



Le compte *Immobilisations* n'est pas tenu comme un compte de gestion mais comme un compte de bilan, c'est-à-dire qu'à l'ouverture, il reprend le solde de l'exercice précédent et qu'à la clôture de l'exercice son solde apparaît à l'actif du bilan.

### **Répartition du coût d'acquisition sur la période d'utilisation**

L'acquisition d'une immobilisation est une dépense pour l'entreprise qui doit venir en déduction de son résultat sur l'ensemble de la période d'utilisation. Comme cette période couvre plusieurs exercices, deux problèmes doivent être résolus :

- ▶ déterminer quelle part du coût d'acquisition imputer à chaque exercice ;
- ▶ mettre en œuvre les écritures comptables permettant de déduire cette part du résultat de l'exercice.

### **Imputation du coût d'acquisition à un exercice**

La part du coût d'acquisition à imputer à un exercice doit correspondre à la perte de valeur de l'immobilisation pendant l'exercice. En pratique, différentes méthodes peuvent être utilisées pour l'estimer, la plus simple est celle de l'amortissement linéaire qui consiste à répartir le coût d'acquisition proportionnellement à la durée d'utilisation de l'immobilisation pendant l'exercice.

Par exemple, si un bien doit être utilisé 5 ans, c'est-à-dire 60 mois, et qu'il est utilisé 6 mois au cours du premier exercice, 1/10 du coût d'acquisition sera imputé à cet exercice. Si l'immobilisation est utilisée 12 mois au cours du deuxième exercice, 1/5 du coût d'acquisition sera imputé à ce deuxième exercice.

## Écritures comptables

La valeur de l'immobilisation est initialement enregistrée à l'actif du bilan, à la fin de chaque exercice la perte de valeur constatée doit être déduite de l'actif du bilan et portée en charges au compte de résultat afin d'être déduite du résultat de l'exercice.

Deux comptes sont utilisés pour répartir le coût d'acquisition sur toute la période d'utilisation :

- ▶ un compte de charges, le compte *Dotation aux amortissements* ;
- ▶ un compte de bilan, le compte *Amortissements*.

La dotation aux amortissements mesure la perte de valeur du bien immobilisé au cours de l'exercice. Le compte *Amortissements* enregistre la perte de valeur du bien depuis son acquisition, c'est-à-dire le cumul des dotations aux amortissements.

**La dotation aux amortissements mesure la perte de valeur du bien immobilisé au cours de l'exercice**

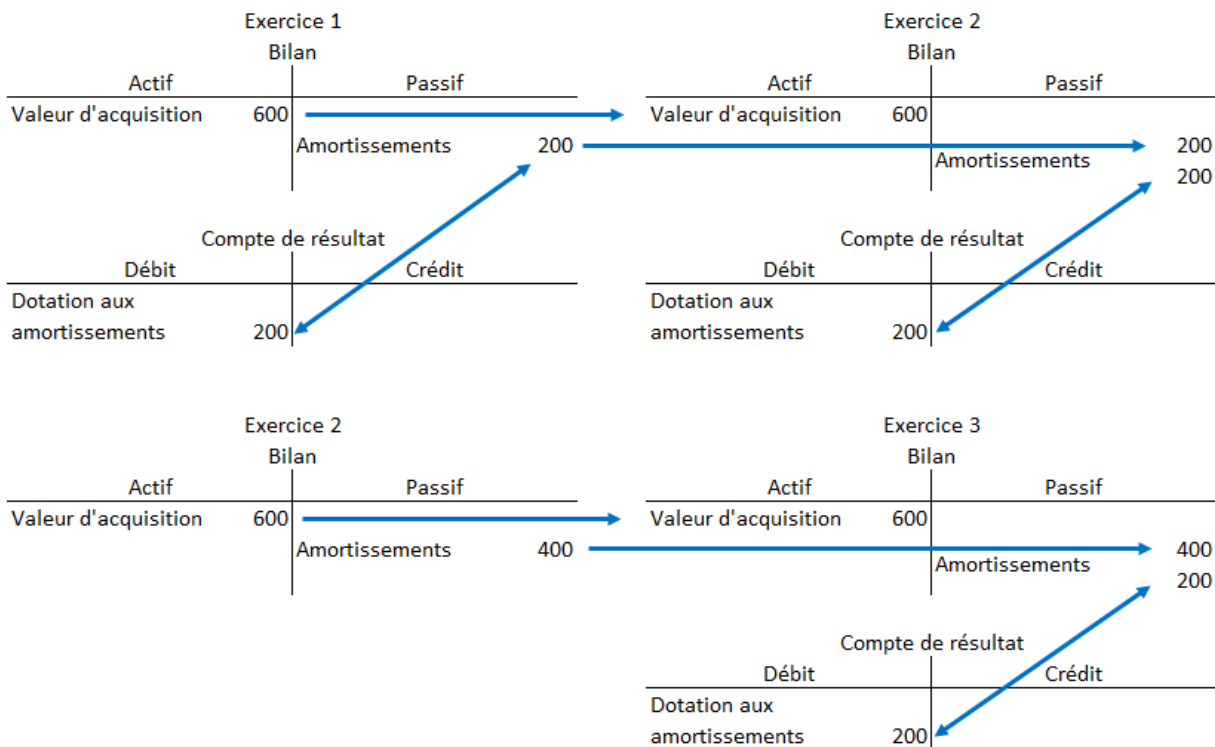
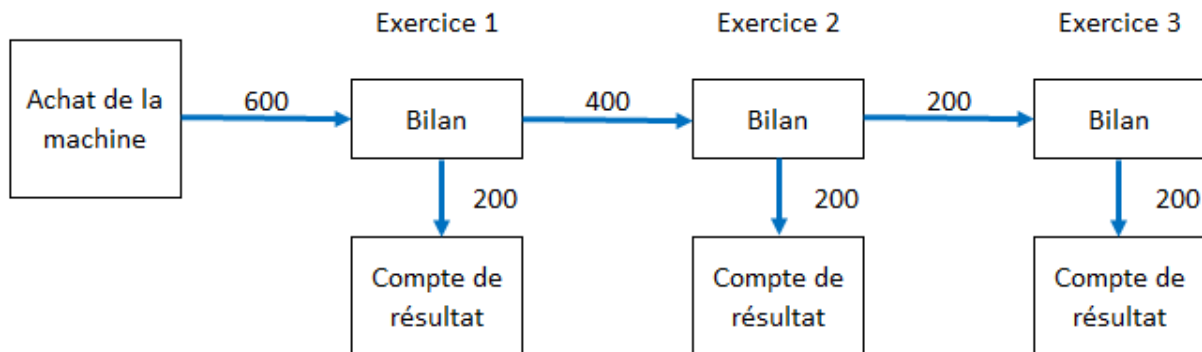
**Le compte Amortissements enregistre la perte de valeur du bien depuis son acquisition**

Puisque la dotation aux amortissements correspond à une perte de valeur du patrimoine, elle est enregistrée, au même titre qu'une augmentation de dette, au débit d'un compte de gestion et au crédit d'un compte de bilan, c'est-à-dire au débit du compte de charges *Dotation aux immobilisations* et au crédit du compte de bilan *Amortissements*.

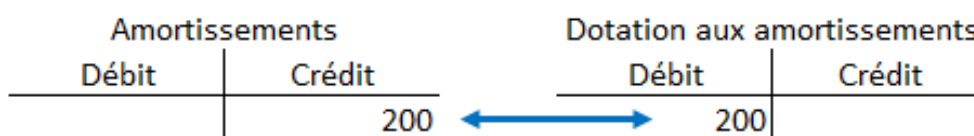
Par exemple, si une entreprise achète une machine pour un coût de 600 qu'elle pense utiliser 3 ans, elle peut anticiper une perte de valeur de 200 à chaque exercice. Elle enregistrera donc 200 en dotation aux amortissements à chaque exercice. À la fin du premier exercice, les amortissements cumulés enregistrés au compte *Amortissements* s'élèveront à 200, à la fin du deuxième exercice à 400 et à la fin du troisième à 600.

Le compte *Dotation aux amortissements* enregistre à son débit le montant de la dépréciation du bien pendant l'exercice, le compte *Amortissements* reprend à son crédit le montant des amortissements cumulés, c'est-à-dire la perte de valeur du bien depuis son acquisition. Au bilan, les amortissements sont généralement associés négativement à la valeur d'acquisition des actifs de manière à faire apparaître leur valeur nette.

Le schéma ci-dessous correspond à l'amortissement linéaire sur trois exercices d'une machine acquise pour une valeur de 600 au début de l'exercice 1.



Ainsi, à chaque exercice, le compte de charges *Dotation aux amortissements* est débité du montant de la dotation aux amortissements par le crédit du compte de bilan *amortissements*.



Le schéma montre la présentation des amortissements au passif du bilan, dans de nombreux plans comptables ils sont présentés négativement à l'actif de manière à faire apparaître les valeurs nettes des actifs. Un exemple simplifié de bilan pourrait être le suivant :

Bilan

Actif				Passif	
	Brut	Amort.	Net		
Immobilisations	1500	600	900	Capital	2000
Stocks de matières prem.	500		500	Réserves	200
Stocks de produits	400		400	Report à nouveau	300
Stocks de marchandises	200		200	Résultat	1400
Clients	900		900	Fournisseurs	400
Banque	1100		1100		
Caisse	300		300		
<b>Total</b>	<b>4900</b>	<b>600</b>	<b>4300</b>	<b>Total</b>	<b>4300</b>

La valeur nette qui apparaît à l'actif du bilan est égale à la différence entre la valeur brute et les amortissements. La valeur brute est égale au coût d'acquisition de l'immobilisation et les amortissements représentent le cumul des pertes de valeur comptabilisées depuis son acquisition.

La valeur nette n'est généralement pas égale à la valeur de marché de l'immobilisation du fait de la fluctuation des prix depuis la date d'acquisition. Par exemple, si une machine achetée pour 1000 doit être utilisée pendant 5 ans, on peut l'amortir de 200 par an. Après 3 ans, l'amortissement vaudra 600 et la valeur nette sera égale à  $1000 - 600 = 400$ . En fait, cette machine pourrait peut-être être vendue à 500 sur le marché de l'occasion car les prix ont monté en 3 ans.

La méthode de valorisation des immobilisations qui vient d'être présentée prend le nom de valorisation au coût historique car la valeur des immobilisations est déterminée à partir de leur valeur d'acquisition et non de leur valeur réelle à la date de clôture du bilan.



## Réévaluation du bilan

De nombreux analystes souhaitent qu'au bilan les actifs soient évalués à leur valeur de marché de manière à pouvoir mieux estimer la valeur réelle de l'entreprise. La notion de juste valeur a donc été introduite dans les normes internationales. Elle est définie de la manière suivante dans la norme IAS 16 :

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

La notion de juste valeur est pratiquement équivalente à la notion de valeur vénale retenue par le Plan comptable français :

*La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.*

Au moment de son acquisition, une immobilisation est évaluée à sa juste valeur. Par la suite, l'évolution des prix fait que la valeur nette comptable de l'immobilisation qui apparaît à l'actif du bilan peut être différente de la juste valeur. Une écriture correctrice s'impose alors pour passer de la valorisation au coût historique à la valorisation à la juste valeur.

Si la juste valeur est supérieure à la valeur nette comptable, le montant de la plus-value va être incorporé à l'actif du bilan de manière à faire passer la valeur de l'immobilisation du coût historique à la juste valeur. La question se pose alors de sa contrepartie au passif.

Une plus-value potentielle peut être traitée selon deux méthodes différentes dans les comptes. La première méthode consiste à enregistrer la plus-value à la fois au bilan et au compte de résultat, la deuxième méthode consiste à l'enregistrer uniquement au bilan.

Pour comprendre les différences entre les deux méthodes nous pouvons partir d'un exemple simplifié. Supposons donc un bilan initial composé uniquement à l'actif de l'immobilisation et au passif du capital.

Bilan d'ouverture

Valeur initiale	Capital
-----------------	---------

Avec la première méthode, la plus-value sera d'abord portée au compte de résultat, puis au bilan, en faisant apparaître un bénéfice.

Immobilisation		Compte de résultat	
Valeur initiale	Valeur finale	Bénéfice	Plus-value
Plus-value			

Bilan de clôture		Compte de résultat	
Valeur finale	Bénéfice	Bénéfice	Plus-value
	Capital		

Avec la deuxième méthode, la plus-value est portée directement à l'actif du bilan dans le compte *écarts de réévaluation*, il n'y a plus ici d'enregistrement d'un bénéfice et donc pas d'enregistrement au compte de résultat.

Immobilisation	
Valeur initiale	Valeur finale
Plus-value	

Bilan de clôture	
Valeur finale	Ecarts de réévaluation
	Capital

La différence fondamentale entre les deux méthodes réside dans l'enregistrement ou non d'un bénéfice.

La première méthode fait apparaître un bénéfice qui peut être distribué sous forme de dividendes aux propriétaires de l'entreprise mais nous avons vu dans la partie concernant les stocks qu'une distribution de dividendes correspondant à un enrichissement non définitif de l'entreprise est dangereuse car elle peut conduire l'entreprise à la faillite.

**La plus-value générée par la hausse des prix d'une immobilisation ne doit pas avoir d'impact sur le résultat de l'exercice**

Or, une plus-value peut être suivie d'une moins-value, c'est-à-dire qu'elle ne constitue pas un enrichissement définitif. C'est donc pour respecter le principe de prudence en évitant le risque de faillite consécutif à la distribution de dividendes ne correspondant pas à un enrichissement définitif et que la deuxième méthode doit être utilisée.

Le compte *écarts de réévaluation* permet ainsi d'éviter que la réévaluation des immobilisations donne lieu à une distribution de dividendes.

Puisque la réévaluation consiste à modifier la valeur nette comptable, il est nécessaire d'ajuster la valeur brute et les amortissements cumulés. Plusieurs méthodes sont possibles. Ainsi, lorsque la réévaluation est faite sur la base de l'évolution d'un indice des prix, le même taux de croissance peut être appliqué à la valeur brute et au cumul des amortissements.

Par exemple, si une machine a une valeur brute de 1000 et un cumul d'amortissements de 600, sa valeur nette comptable est égale à 400. Si l'entreprise constate que, depuis l'acquisition de sa machine, le prix des machines neuves équivalentes a augmenté de 10%, elle pourra considérer pertinent d'appliquer une hausse de 10% à la valeur nette comptable de manière à la faire passer à 440 qui est une estimation de la juste valeur. Pour cela, elle appliquera une hausse de 10% à la valeur brute et au cumul des amortissements qui passeront respectivement à 1100 et 660. Pour équilibrer le bilan, la plus-value de 40 sera également inscrite au crédit du compte *Écarts de réévaluation*.

La méthode la plus simple consiste à ne modifier que la valeur brute, dans notre exemple elle passerait alors à 1040.

La réévaluation n'a pas pour seul objectif d'améliorer l'évaluation de la valeur de l'entreprise, elle doit aussi permettre à l'entreprise de constituer des réserves qui lui permettront de remplacer l'immobilisation malgré la hausse de son prix sur le marché. Pour cela, le montant de la réévaluation doit être porté en charges afin de ne pas être distribué, plus précisément, il doit être réparti sur la durée d'utilisation restante de l'immobilisation en venant s'ajouter aux dotations aux amortissements des exercices correspondants.

**La réévaluation doit aussi permettre à l'entreprise de constituer des réserves qui lui permettront de remplacer l'immobilisation malgré la hausse de son prix sur le marché**

Ainsi, la valeur réévaluée de l'immobilisation doit être amortie sur sa durée d'utilisation restante.

Dans notre exemple, la machine a une valeur réévaluée de 440 à la fin du troisième exercice, cette valeur doit être amortie sur les deux exercices restants, il convient donc d'appliquer une dotation aux amortissements de 220 aux deux derniers exercices. L'amortissement supplémentaire permet une réduction de la distribution de dividendes et donc la conservation dans l'entreprise des ressources nécessaires au remplacement des immobilisations.

Pour le montrer, reprenons l'exemple précédent en supposant que l'entreprise est une entreprise de services dont le chiffre d'affaires annuel est de 300 et qu'elle a pour seule charge la dotation aux amortissements. Au début de l'exercice, l'entreprise reçoit un capital de 1000 qu'elle utilise immédiatement pour acheter la machine qui vaut 1000 et qui sera réévaluée à la fin du troisième exercice. Nous supposons que l'entreprise ne distribue pas ses bénéfices mais qu'elle les affecte au report à nouveau. Les comptes de résultat et les bilans des 5 exercices sont les suivants :

	Exercices				
<b>COMPTE DE RÉSULTAT</b>	<b>T1</b>	<b>T2</b>	<b>T3</b>	<b>T4</b>	<b>T5</b>
Ventes	300	300	300	300	300
Dotation aux amortissements	200	200	200	220	220
Résultat	100	100	100	80	80
<b>BILAN</b>					
<b>Actif</b>	<b>T1</b>	<b>T2</b>	<b>T3</b>	<b>T4</b>	<b>T5</b>
Immobilisations (valeur nette)	800	600	440	220	0
Banque	300	600	900	1200	1500
<b>Passif</b>	<b>T1</b>	<b>T2</b>	<b>T3</b>	<b>T4</b>	<b>T5</b>
Capital	1000	1000	1000	1000	1000
Écarts de réévaluation	0	0	40	40	40
Report à nouveau	0	100	200	300	380
Résultat	100	100	100	80	80

En l'absence de réévaluation les comptes auraient été les suivants :

COMPTE DE RÉSULTAT	Exercices				
	T1	T2	T3	T4	T5
Ventes	300	300	300	300	300
Dotations aux amortissements	200	200	200	200	200
Résultat	100	100	100	100	100
BILAN					
Actif	T1	T2	T3	T4	T5
Immobilisations (valeur nette)	800	600	400	200	0
Banque	300	600	900	1200	1500
Passif	T1	T2	T3	T4	T5
Capital	1000	1000	1000	1000	1000
Écarts de réévaluation	0	0	40	0	0
Report à nouveau	0	100	200	300	400
Résultat	100	100	100	100	100

Dans les deux cas, l'actif à la fin de la cinquième période est le même, les différences apparaissent au niveau du passif. Seuls les montants apparaissant au report à nouveau et au résultat peuvent être distribués. Après la réévaluation, ces montants s'élèvent à 460, c'est-à-dire que l'entreprise peut être obligée de distribuer 460 de dividendes, si bien que sur les 1500 disponibles sur son compte en banque, elle ne peut utiliser que 1040 pour acheter une nouvelle machine.

En l'absence de réévaluation l'entreprise peut être obligée de distribuer 500 de dividendes, si bien qu'elle ne peut acheter qu'une machine dont le prix ne dépasse pas 1000.

Ainsi, la réévaluation a permis à l'entreprise de conserver les ressources nécessaires au remplacement de son immobilisation malgré la hausse des prix.

La logique comptable de la réévaluation apparaît mieux en ne retenant que son impact sur les comptes :

	Exercices				
COMPTE DE RÉSULTAT	T1	T2	T3	T4	T5
Ventes					
Dotation aux amortissements				20	20
Résultat				-20	-20
BILAN					
Actif	T1	T2	T3	T4	T5
Immobilisations (valeur nette)			40	20	0
Banque					
Passif	T1	T2	T3	T4	T5
Capital					
Écarts de réévaluation			40	40	40
Report à nouveau					-20
Résultat				-20	-20

À la fin du troisième exercice, la réévaluation permet de donner une meilleure image de l'actif du bilan mais elle n'a aucun effet sur la gestion de l'entreprise, cet effet n'apparaît qu'aux exercices suivants avec la prise en compte de la dotation aux amortissements. En diminuant le résultat, celle-ci oblige l'entreprise à distribuer moins de dividendes de manière à conserver suffisamment d'argent pour pouvoir remplacer son immobilisation.

La réévaluation a donc deux effets :

- ▶ permettre une meilleure estimation de la valeur de l'entreprise ;
- ▶ relever la valeur amortissable de manière à diminuer les résultats et amener l'entreprise à conserver les ressources nécessaires au renouvellement de ses immobilisations malgré la hausse des prix.

### **Les dépréciations**

Si les immobilisations peuvent faire l'objet de réévaluations, elles peuvent aussi se déprécier. Ainsi, quand la valeur réelle de l'immobilisation descend en-dessous de sa valeur nette comptable, la dépréciation constatée doit être comptabilisée.

La comptabilité distingue donc deux types de perte de valeur d'une immobilisation :

- ▶ une perte de valeur attendue, prévisible, qui est prise en compte par les amortissements ;
- ▶ une perte de valeur non prévue, qui est comptabilisée en dépréciation.

Plus précisément, la norme internationale IAS 36 définit la valeur recouvrable d'une immobilisation comme la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. La dépréciation est alors égale à la différence entre la valeur recouvrable de l'immobilisation et sa valeur nette comptable.

Du fait de l'application du principe de prudence, les réévaluations et les dépréciations ne sont pas traitées de manière symétrique. Alors que les réévaluations n'augmentent pas le bénéfice de l'entreprise, les dépréciations doivent venir en déduction du résultat et s'ajouter aux charges.

Toutefois, la comptabilisation des dépréciations n'est pas indépendante de celle des réévaluations :

- ▶ lorsque l'immobilisation n'a pas fait précédemment l'objet d'une réévaluation, la dépréciation est comptabilisée en charges au compte de résultat ;
- ▶ lorsque l'immobilisation a été précédemment réévaluée, la dépréciation vient d'abord en déduction de l'écart de réévaluation jusqu'à éventuellement le ramener à zéro, puis, si la dépréciation est supérieure à l'écart de réévaluation, l'excédent est porté en charges au compte de résultat.

Par exemple, si une machine a une valeur comptable de 400 et que sa valeur recouvrable est de 300, il convient de comptabiliser une dépréciation de 100. Si la machine n'a jamais fait l'objet d'une réévaluation, il convient de porter la dépréciation de 100 en charges au compte de résultat, si la machine a déjà fait l'objet d'une réévaluation et que l'écart de réévaluation est de 60, la dépréciation vient d'abord en déduction de l'écart de réévaluation, les 40 restant sont portés en charges.

Inversement, la réévaluation d'une immobilisation ayant fait l'objet d'une dépréciation doit d'abord venir en réduction de la dépréciation précédemment portée en charges et être portée en produits au compte de résultat avant de venir s'ajouter à l'écart de réévaluation.

Ainsi, si l'on reprend l'exemple précédent et que l'on suppose que la machine ayant subi une dépréciation de 100, dont 40 portés en charges,

doit être réévaluée de 70 au cours d'un exercice ultérieur, 40 seront comptabilisés en produits au compte de résultat et 30 seront comptabilisés en écart de réévaluation.

Ainsi, en application du principe de prudence, une réévaluation est comptabilisée en produits uniquement pour compenser une dépréciation précédemment comptabilisée en charges, dans le cas contraire elle est comptabilisée en écart de réévaluation. Une dépréciation est comptabilisée en charges sauf si elle peut être déduite d'un écart de réévaluation précédemment constitué.

Dans le plan comptable français, les dépréciations sont comptabilisées par l'intermédiaire de deux comptes spécifiques, un compte de charges, le compte *dotation aux dépréciations* et un compte de bilan, le compte *dépréciations*.

Lorsqu'elles sont constatées, les dépréciations sont traitées comme les amortissements, c'est-à-dire que le montant de la dépréciation est débité du compte *dotation aux dépréciations* par le crédit du compte *dépréciations*. Par exemple, une dépréciation de 100 sera enregistrée de la manière suivante :



Si, au cours d'un exercice suivant, la valeur réelle de l'actif remonte au-dessus de sa valeur nette comptable, ou si l'actif est cédé, la dépréciation sera annulée en utilisant un compte de produits, le compte *reprises sur dépréciations*. Le montant annulé est alors crédité au compte *reprises sur dépréciations* par le débit du compte *dépréciations*.



### **Les cessions d'immobilisation**

Une immobilisation, par exemple une machine, peut être revendue par l'entreprise après avoir été utilisée, il faut alors procéder à la sortie du bilan de l'immobilisation et enregistrer au compte de résultat la plus-value ou la moins-value réalisée.



On doit enregistrer à la fois :

- ▶ la vente de l'immobilisation, c'est-à-dire une augmentation de créances ;
- ▶ la baisse de valeur brute du patrimoine suite à la sortie de l'immobilisation ;
- ▶ l'annulation de la perte de valeur du patrimoine enregistrée dans les amortissements ;
- ▶ l'annulation de la perte de valeur du patrimoine enregistrée dans les dépréciations.

Nous avons vu au début de ce chapitre, dans la partie *Immobilisations, stocks et résultat*, que pour calculer le résultat, la vente d'un bien ainsi que le coût correspondant devaient être enregistrés dans des comptes de gestion.

La vente de l'immobilisation est donc portée au crédit d'un compte de gestion, le compte *Produits des cessions d'éléments d'actifs* et au débit d'un compte de bilan, par exemple le compte *Banque*.

Le coût correspondant à la vente de l'immobilisation est la baisse de valeur du patrimoine qu'elle implique, c'est-à-dire la valeur nette telle qu'elle apparaît à l'actif du bilan comme différence entre la valeur brute enregistrée au débit du compte *Immobilisations* et la somme des amortissements cumulés enregistrés au crédit du compte *Amortissements* et des dépréciations enregistrées au crédit du compte *Dépréciations*.

Dans le Plan comptable général français, les amortissements et les dépréciations sont traités différemment. Il convient d'introduire ici la notion de valeur comptable qui est égale à la différence entre la valeur brute et le cumul des amortissements. La valeur comptable diffère de la valeur nette comptable du fait qu'elle ne tient pas compte des dépréciations.

Valeur nette comptable = valeur comptable – dépréciation

La valeur comptable est supérieure (ou éventuellement égale) à la valeur nette, c'est-à-dire au coût correspondant à la sortie de l'immobilisation. Pour porter la valeur nette en charges, on va donc commencer par enregistrer en charges la perte de valeur correspondant à la valeur comptable, puis, cette valeur étant supérieure à la valeur nette, une écriture corrective est apportée en enregistrant la dépréciation en produits.

L'imputation de la valeur nette comptable à l'exercice en cours est ainsi réalisée en deux phases :

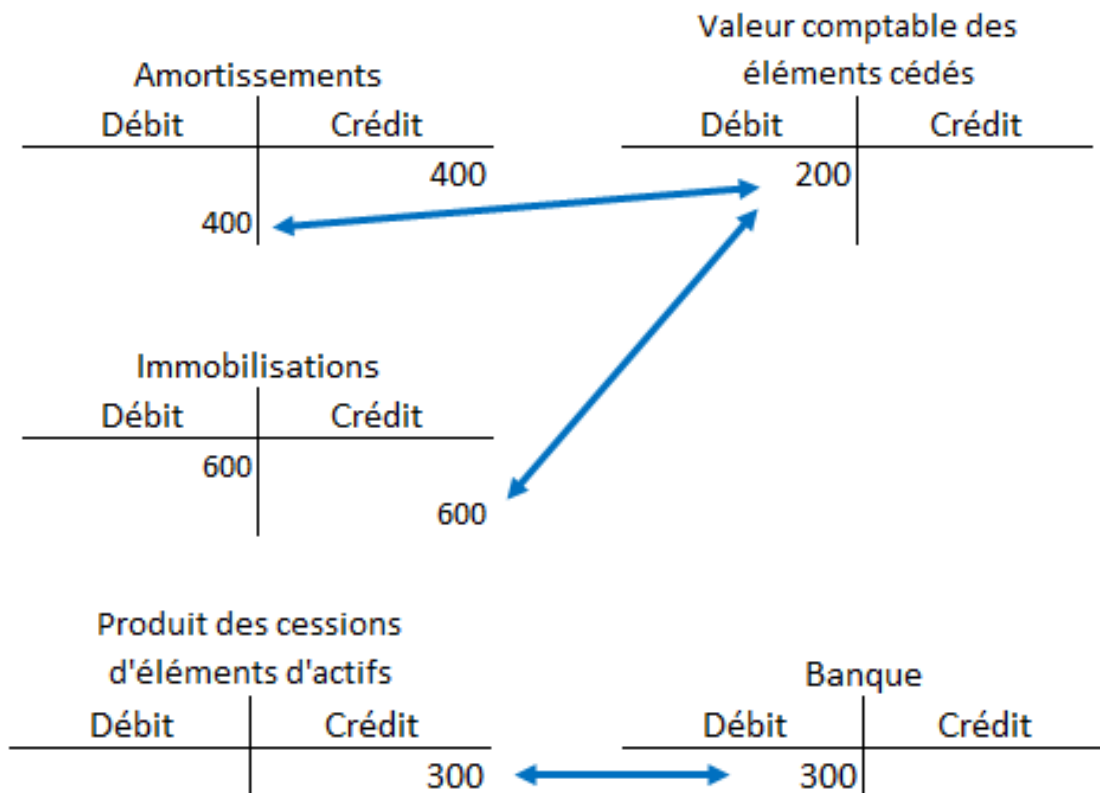
- ▶ imputation de la valeur comptable aux charges de l'exercice ;
- ▶ imputation de la dépréciation aux produits de l'exercice.

Deux comptes sont utilisés pour l'imputation de la valeur comptable de l'exercice :

- ▶ le compte de charges *Valeur comptable des éléments cédés* ;
- ▶ le compte de produits *Produits des cessions d'éléments d'actifs*.

Le compte *Valeur comptable des éléments cédés* est débité du montant de la valeur comptable des éléments d'actif cédés, le compte *Produits des cessions d'éléments d'actifs* est crédité du prix des cessions d'éléments d'actifs cédés.

Par exemple, supposons que l'entreprise vende pour un prix de 300 une machine qui lui coûté 600 et qui est amortie pour 400, sa valeur comptable est donc de  $600 - 400 = 200$ . L'écriture dans les comptes est la suivante :



La dépréciation est annulée en utilisant le compte de produits *Reprises sur dépréciations*. Celui-ci est crédité du montant de la

dépréciation par le débit du compte *Dépréciations*. Par exemple, si le cumul des dépréciations est de 30, l'écriture sera la suivante :



Le compte de résultat se présentera de la manière suivante :

Compte de résultat

Débit		Crédit	
Valeur comptable des éléments cédés	200	Produits des cessions d'éléments d'actifs	300
		Reprises sur dépréciations	30
<b>Résultat</b>	<b>130</b>		

## Le compte transferts de charges

Dans certains cas, l'affectation des dépenses n'est pas certaine au moment où elles ont lieu. Par exemple, un restaurant destine normalement la viande qu'il achète à la préparation de plats pour ses clients, il est donc normal que, au moment où il a lieu, l'achat de viande soit enregistré en achat de matières et fournitures. Cependant, il se peut qu'une partie de la viande achetée soit donnée, en fait, au personnel et qu'elle doive donc être considérée comme une rémunération du personnel. Dans ce cas, la valeur de la viande donnée au personnel devrait être déduite des achats de matières et fournitures.

Cependant, ce n'est pas toujours l'option retenue par la comptabilité. En France, par exemple, la valeur de la viande donnée au personnel est bien enregistrée au compte *rémunération du personnel* mais le compte *achats de matières et fournitures* n'est pas corrigé. Le double-compte en charges est évité par un enregistrement en produits au compte *transferts de charges*. De même, les frais immobilisés sont enregistrés deux fois au débit, une première fois au compte de résultat dans un compte correspondant à la nature de la charge, une deuxième fois au bilan dans un compte d'immobilisations. Là encore, le compte *transferts de charges* va être utilisé pour éviter le double-comptes.

## Les provisions

### Définitions

La norme internationale IAS 37 donne les définitions suivantes :

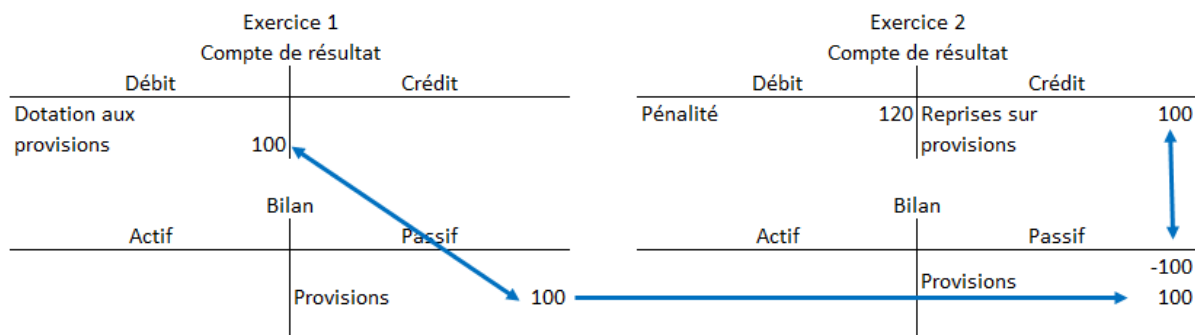
- ▶ une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain ;
- ▶ un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Notons ici que seuls l'échéance et le montant de la sortie de ressources sont incertains, la sortie elle-même est considérée comme certaine.

### Comptabilisation

L'introduction des provisions résulte de l'application du principe de prudence. Lorsque l'entreprise prévoit des charges futures, elle doit les faire apparaître dans le calcul du résultat de l'exercice en cours bien qu'elles n'apparaîtront effectivement qu'au cours d'un exercice ultérieur. Le principe est le suivant : l'estimation de la charge future est enregistrée au compte du résultat de l'exercice en cours, puis lorsque la charge a effectivement lieu, elle est déduite du compte du résultat et remplacée par sa valeur effective.

La perte anticipée doit également être prise en compte au niveau du bilan. Trois comptes sont donc utilisés, un compte de charges, le compte *dotation aux provisions* qui enregistre le montant de la provision, un compte de produits, le compte *reprises sur provisions* qui enregistre son annulation et un compte de bilan le compte *provisions*. Le schéma ci-dessous montre l'enregistrement d'une pénalité provisionnée pour 100 à l'exercice 1 et payée 120 à l'exercice 2.



Les provisions se distinguent des dépréciations, d'une part parce qu'elles portent sur des charges et non sur des actifs, d'autre part parce qu'elles portent sur des événements futurs, par nature incertains, alors que les dépréciations ne font que constater des pertes de valeur effectives, donc d'échéances et de montants certains.

**Auteur : Francis Malherbe**