

Chapitre 7 - Les amortissements économiques des immobilisations

Synthèse

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

1. L'acquisition d'une immobilisation corporelle

1.1. Distinction entre une immobilisation et une charge

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu :

- D'une valeur supérieure à 500 € HT,
- D'une durée de vie de plus d'un an (au-delà d'un exercice comptable),
- Peut-être utilisée plusieurs fois,
- Génère des avantages économiques futurs.

Une charge, contrairement à une immobilisation, est consommée **sur un seul exercice**.

Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué :

- Du prix brut HT
- Déduction des réductions (RRR)
- Plus tous les coûts permettant de mettre l'immobilisation en état de fonctionner (frais de port, frais d'installation).

Selon le PCG (art. 321-10 et art. 321-15), **les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition d'une immobilisation** peuvent, **sur option**, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation. L'option retenue est irrévocable et s'applique à toutes les immobilisations corporelles et incorporelles acquises. Une option distincte s'applique aux titres immobilisés, y compris titres de participation, et aux titres de placement.

Les entreprises peuvent comptabiliser en charges immédiatement déductibles les acquisitions de biens (petit matériel et outillage, petit matériel de bureau, logiciel) dont la **valeur unitaire hors taxes n'excède pas 500,00 €**.

1.2. Comptabilisation de l'acquisition d'une immobilisation corporelle

21xx	Immobilisation corporelle	Coût d'acqui-	
44562	TVA déductible sur immobilisations	tion	
404	Fournisseurs d'immobilisations <i>Fact. n° xxx du fourn. : immobilisation X</i>	TVA	Net à payer TTC

2. L'amortissement d'une immobilisation amortissable

2.1. Définition

⇒ Actif amortissable

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

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

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

⇒ Amortissement

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

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

2.2. L'amortissement économique linéaire

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

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

$$\begin{aligned} \text{Taux d'amortissement} &= 100\% / \text{durée probable d'utilisation} \\ \text{Base amortissable} &= \text{coût d'acquisition} - \text{valeur résiduelle (valeur de revente)} \\ A &= \text{Base amortissable} * \text{Taux} \end{aligned}$$

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

$A1 = A * n/360$ avec n = nombre de jours entre la date de mise en service et la date de clôture
 Par conséquent, le dernier amortissement = $A - A1$

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

Bien :	Véhicule		
Coût :	10 000	Mode d'amortissement :	Linéaire
Date :	01/01/2020	Date de mise en service :	01/01/2020
Nombre d'années :	4		

Années	Base amortissement	Amortissement	Valeur nette comptable
2020	10 000 (1)	2500 (2)	7 500 (3)
2021	10 000	2500	5 000
2022	10 000	2500	2 500
2023	10 000	2500	0

- (1) Base amortissement = coût d'acquisition
- (2) Le calcul d'un amortissement linéaire = coût d'acquisition / durée d'amortissement (10 000 / 4 = 2 500€)
- (3) Valeur nette comptable (VNC) = Base amortissement – la somme des amortissements passés

Exemple : Avec le calcul d'un prorata temporis. Acquisition le 01/03/2020

Années	Base amortissement	Amortissement	Valeur nette comptable
2020	10 000	2083 (1)	7 917
2021	10 000	2500	5 417
2022	10 000	2500	2 917
2023	10 000	2500	417
2023	10000	417 (2)	0

- (1) $10\,000 / 4 * 10/12$ (du 1er mars au 31 décembre, il y a 10 mois)
- (2) $10\,000 / 4 * 2/12$ (du 1 er janvier, au 1er mars , il y a 2 mois)

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

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

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

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

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

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

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

Exemple (suite 2.2) :

Nombre de kilomètres prévus :

2019	10000
2020	20000
2021	18000
2022	12000
Total	60000

Années	Base amortissement	Amortissement	Valeur nette comptable
2019	10 000	1667 (1)	8 333
2020	10 000	3333 (2)	5 000
2021	10 000	3000	2 000
2022	10 000	2000	0

Le calcul d'un amortissement non linéaire

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

(1) 10 000 * 10 000 / 60 000

(2) 10 000 * 20 000 / 60 000

2.4. L'amortissement fiscal dégressif

- L'amortissement dégressif :

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

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

Calcul

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

Différence entre l'amortissement linéaire et dégressif

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

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

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

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

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

Valeur comptable Début d'exercice =

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

Année 2 = VNC de l'année 1

Amortissement =

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

Année 2 = $39\,792 \times 35\%$

Taux linéaire =

Année 1 = $100/5$

Année 2 = $100/4$

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

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

Amortissement dérogatoire = Différence entre l'amortissement dégressif et linéaire

- **Les amortissements dérogatoires**

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

Il faut distinguer deux cas :

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

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

2.5. L'amortissement par composant

Lorsque les éléments constitutifs d'un actif corporel ont tous des durées ou des rythmes d'utilisation différents, chacun constitue un composant. Un composant est un élément d'une immobilisation qui a une utilisation différente ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'immobilisation dans son ensemble (un camion et son moteur). Chaque composant est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement qui lui est propre est établi.

Exemple :

Une entreprise fait construire un bâtiment industriel d'une valeur globale HT de 300 000 €. L'analyse du bien permet de distinguer les éléments suivants :

Éléments	Durée	Valeur HT	Comptes
Structure	25 ans	150000	2131.1
Toiture	20 ans	100000	2131.2
Étanchéité	10 ans	50000	2131.3

2.6. Comptabilisation de l'écriture de l'amortissement

JOURNAL OD

Amortissement linéaire/non linéaire

		Date de clôture	
681	281	Dotation aux amortissements Amortissement immobilisation corporelle Dotation aux amortissements en N	3 667
....			3 667

Amortissement dérogatoire (découlant de l'amortissement dégressif)

Dotation (+)

		Date de clôture	
68725	145	Dotations aux amortissements dérogatoires Amortissements dérogatoires <i>Dotation aux amortissements en N</i>	Dotation N Dotation N

Reprise (-)

		Date de clôture	
145	78725	Amortissements dérogatoires Reprises sur provisions réglementées (immobilisations) - Amortissements dérogatoires <i>Reprise aux amortissements en N</i>	Dotation N Dotation N