

APPLICATION 99

Réévaluation légale

Une entité procède au 31 décembre N à une réévaluation légale de ses immobilisations corporelles et financières. Parmi celles-ci figure un ensemble immobilier acquis le 1^{er} janvier N-4, dont les caractéristiques sont les suivantes :

- coût d'acquisition du terrain : 100 000 000 F ;
- coût d'acquisition du bâtiment industriel : 300 000 000 F, (durée d'utilité 30 ans) ;
- coût d'acquisition des titres de participation (contrôle exclusif) : 25 000 000 F ;

La valeur actuelle de l'ensemble immobilier au 31 décembre N est estimée à 525 000 000 F, dont 150 000 000 F pour le terrain et 375 000 000 pour le bâtiment.

La valeur actuelle des titres de participation s'élève à 28 000 000 F.

Indice de réévaluation : 1, 2.

1. Calcul des écarts de réévaluation

L'impact de la réévaluation peut être récapitulé dans le tableau suivant :

| Postes | VNC avant réévaluation (I) | Valeur réévaluée (II) | Ecart de réévaluation (II - I) |
|-------------------------|---|--|---|
| Terrain | 100 000 000 | 120 000 000 ⁽¹⁾ | 20 000 000 |
| Bâtiment industriel | Valeur d'origine : 300 000 000 Σ amortissements : $300\,000\,000 \times 1/30 \times 5 = 50\,000\,000$ VNC : $300\,000\,000 - 50\,000\,000 = 250\,000\,000$ | 360 000 000 ^(a) <u>60 000 000 ^(b)</u> 300 000 000 ⁽²⁾ | 60 000 000 <u>10 000 000</u> 50 000 000 |
| Titres de participation | 25 000 000 | 28 000 000 ⁽³⁾ | 3 000 000 |
| Total | 375 000 000 | 448 000 000 | 73 000 000 |

(1) Valeur indiciaire = $100\,000\,000 \times 1,2 = 120\,000\,000$ inférieure à la valeur actuelle de 150 000 000. On retient donc la plus faible des deux valeurs qui est ici la valeur indiciaire de 120 000 000.

(2) Valeur indiciaire = $250\,000\,000 \times 1,2 = 300\,000\,000$ inférieure à la valeur actuelle de 375 000 000. On retient donc la plus faible des deux valeurs qui est ici la valeur indiciaire de 300 000 000. En conséquence, la valeur d'origine et la somme des amortissements du bâtiment seront réévaluées à la valeur indiciaire.

(a) Valeur d'origine réévaluée du bâtiment : $300\,000\,000 \times 1,2 = 360\,000\,000$.

(b) Somme des amortissements réévalués du bâtiment : $50\,000\,000 \times 1,2 = 60\,000\,000$.

(3) Valeur indiciaire = $25\,000\,000 \times 1,2 = 30\,000\,000$ supérieure à la valeur actuelle de 28 000 000. On retient donc la plus faible des deux valeurs qui est ici la valeur actuelle de 28 000 000. Ce qui correspond à un indice de réévaluation de $28\,000\,000/25\,000\,000 = 1,12$.

2. Comptabilisation des écarts de réévaluation

• A la clôture de l'exercice N :

| 31/12/N | | | |
|---------|------|--|------------|
| 223 | | Terrains bâtis | 20 000 000 |
| 261 | | Titres de participation dans des sociétés sous contrôle exclusif | 3 000 000 |
| | 1061 | Ecarts de réévaluation légale | 23 000 000 |

| 31/12/N | | | |
|---------|-------|--|------------|
| 2311 | | Bâtiments industriels | 60 000 000 |
| | 28311 | Amortissement de bâtiments industriels | 10 000 000 |
| | 1061 | Ecarts de réévaluation légale | 50 000 000 |

• A la clôture de l'exercice N+1 :

Il faut procéder à l'amortissement du bâtiment industriel sur une base réévaluée :

- Valeur nette comptable réévaluée: 300 000 000
- Durée d'utilité résiduelle: $30 - 5 = 25$ ans
- Dotation aux amortissements: $300\,000\,000 \times 1/25 = 12\,000\,000$

| 31/12/N+1 | | | |
|-----------|------|--|------------|
| 6813 | | Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles | 12 000 000 |
| | 2831 | Amortissements des bâtiments industriels | 12 000 000 |

☞ **Remarque :** Toutefois, lorsque la législation fiscale impose dans un Etat partie de l'OHADA, la neutralité fiscale de l'opération, le compte **154 Provision spéciale de réévaluation** doit être crédité au lieu du compte **1061. Ecarts de réévaluation légale** du même montant.

Dans le cas où l'écart de réévaluation a été comptabilisé au crédit du compte **154 Provision spéciale de réévaluation**, l'entité doit procéder, à la clôture de chaque exercice, à la reprise de provision spéciale de réévaluation à concurrence du supplément de la dotation aux amortissements dégagé annuellement, sur les éléments d'actif réévalués par le biais du compte **861 Reprises de provisions réglementées**.

| | | | | | |
|------|-------|--|--|------------|------------|
| 2311 | | 31/12/N | | 60 000 000 | |
| | | Bâtiments industriels | | | |
| | 28311 | Amortissement de bâtiments industriels | | | 10 000 000 |
| | 154 | Provision spéciale de réévaluation | | | 50 000 000 |

• **A la clôture de l'exercice N+1 :**

Supplément de la dotation aux amortissements :

- Dotations aux amortissements réévaluées : $300\,000\,000 \times 1/25 = 12\,000\,000$.
- Dotations aux amortissements non réévaluées : $300\,000\,000 \times 1/30 = 10\,000\,000$.

Supplément de dotations aux amortissements = 2 000 000.

| | | | | | |
|------|------|--|--|------------|------------|
| 6813 | | 31/12/N+1 | | 12 000 000 | |
| | | Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles | | | |
| | 2831 | Amortissements des bâtiments industriels | | | 12 000 000 |
| | 154 | Provision spéciale de réévaluation | | 2 000 000 | |
| | 861 | Reprises de provisions réglementées | | | 2 000 000 |

On constate effectivement que l'impact de ces deux écritures sur le résultat de l'exercice N+1 est de 10 000 000 (12 000 000 – 2 000 000).

APPLICATION 100

Réévaluation libre

Une entité a procédé à la réévaluation libre de l'ensemble de ses immobilisations à la clôture de l'exercice N. Parmi ses immobilisations figure un bâtiment acquis le 2 janvier N-5 pour un montant de 150 000 000 F est amorti linéairement sur 30 ans. La valeur actuelle à la clôture de l'exercice N est de 135 000 000 F.

Méthode 1: Réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable.

Méthode 2 : Réévaluation par élimination du cumul des amortissements et enregistrement de la valeur réévaluée.

1. Calcul de l'écart de réévaluation

A la date de clôture au 31/12/N, le montant des amortissements cumulés s'élève à 30 000 000 F ($150\,000\,000 \times 6/30 = 30\,000\,000$). La valeur nette comptable du bâtiment est donc de 120 000 000 F ($150\,000\,000 - 30\,000\,000$).

La valeur actuelle à cette date est de **135 000 000 F**, soit une hausse de valeur nette de 15 000 000 F ($135\,000\,000 - 120\,000\,000$) représentant l'écart de réévaluation.

Cette hausse correspond à une valeur brute réévaluée de 168 750 000 F [$135\,000\,000 \times (30/24)$] diminuée des amortissements réévalués pour 33 750 000 F [$168\,750\,000 \times (6/30)$].

2. Méthode 1 : Réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable

| | | | |
|------|--|---|------------|
| | | 31/12/N | |
| 23 | | Bâtiments (168 750 000 – 150 000 000) | 18 750 000 |
| 283 | | Amortissement des bâtiments (33 750 000 – 30 000 000) | 3 750 000 |
| 1062 | | Ecarts de réévaluation libre | 15 000 000 |
| | | (Réévaluation par ajustement des amortissements) | |

3. Méthode 2 : Réévaluation par élimination du cumul des amortissements et enregistrement de la valeur réévaluée

Lorsque l'entité opte pour la **méthode 2**, les écritures à constater sont scindées en deux étapes :

- Annulation des amortissements comptabilisés antérieurement ;
- comptabilisation de l'écart de réévaluation.

Etape 1 : Annulation des amortissements comptabilisés antérieurement

| | | | | |
|-----|----|---|------------|------------|
| 283 | | Amortissement des bâtiments | 30 000 000 | |
| | 23 | Bâtiments | | 30 000 000 |
| | | (Annulation des amortissements et écarts de réévaluation) | | |

Cette première écriture a pour conséquence d'annuler le cumul des amortissements antérieurs.

Etape 2 : Comptabilisation de l'écart de réévaluation

| | | | | |
|----|------|--|------------|------------|
| 23 | | Bâtiments | 15 000 000 | |
| | 1062 | Ecarts de réévaluation libre (Ecarts de réévaluation) | | 15 000 000 |

Cette deuxième écriture a pour conséquence de ramener la valeur d'origine du bâtiment à hauteur de la valeur réévaluée car elle a été précédemment minorée à l'étape 1 de 30 000 000 (représentant le cumul des amortissements antérieurs).

Vérification :

Solde du compte **23. Bâtiments** $(150\,000\,000 - 30\,000\,000 + 15\,000\,000) = 135\,000\,000$ F.

Solde du compte **283. Amortissement des bâtiments** $(30\,000\,000 - 30\,000\,000) = 0$.