

APPLICATION 44

Dépréciation des immobilisations-évaluation ultérieure

Un matériel industriel d'une valeur brute de 30 000 000 F est acquis le 01 janvier de l'année N-1 et est amorti sur une période de 6 ans. La dotation aux amortissements annuelle est de 5 000 000F (30 000 000/6). Après deux années d'utilisation, la valeur nette comptable est donc de 20 000 000 F [30 000 000 – (2 x 5 000 000)].

A la clôture de l'exercice N, un test de dépréciation a été réalisé suite au constat d'un indice de perte de valeur. La valeur actuelle du matériel industriel à l'issue du test a été estimée à 8 000 000 F.

A la clôture de l'exercice N+2, suite à une modification du marché, il apparaît que la

1. Plan d'amortissement initial

Nature de l'immobilisation : matériel industriel n°...		Date de mise en service : 01/01/N-1		
Durée d'utilité : 6 ans		Valeur au bilan : 30 000 000 F		
Rythme d'amortissement : linéaire		Base amortissable : 30 000 000 F		
Années	Base amortissable	Amortissements		VNC à la clôture de l'exercice
		Dotation de l'exercice	Cumul à la clôture	
N-1	30 000 000	30 000 000 x 1/6 = 5 000 000	5 000 000	25 000 000
N	30 000 000	5 000 000	10 000 000	20 000 000
N+1	30 000 000	5 000 000	15 000 000	15 000 000
N+2	30 000 000	5 000 000	20 000 000	10 000 000
N+3	30 000 000	5 000 000	25 000 000	5 000 000
N+4	30 000 000	5 000 000	30 000 000	0
TOTAL		30 000 000		

2. Conséquences du test de dépréciation

A la clôture de l'exercice N, une perte de valeur de 12 000 000 F (20 000 000 – 8 000 000) est comptabilisée de sorte que la nouvelle valeur nette comptable s'établit en fin d'année N à 8 000 000 F. La nouvelle charge d'amortissement annuelle s'élève à 2 000 000 F (8 000 000/4), soit 8 000 000 F amorti sur la durée résiduelle de 4 ans (6 ans -2 ans).

En fin N+2, la valeur nette comptable s'élève à 4 000 000 F, soit 8 000 000 F diminué de 2 x 2 000 000 F. A la suite d'une modification du marché, il apparaît que la valeur actuelle s'établit désormais à 9 000 000 F. La valeur nette comptable de l'actif sur base historique s'élève à 10 000 000 F soit 30 000 000 F - (4 x 5 000 000). Par conséquent, l'entité peut reprendre la perte de valeur à hauteur de 5 000 000 F (9 000 000 - 4 000 000), car le montant de 9 000 000 F est inférieur à 10 000 000 F (le plafond à ne pas dépasser). La nouvelle valeur comptable après amortissement et reprise de perte de valeur s'établira à 9 000 000.

La nouvelle charge d'amortissement annuelle s'élève à 4 500 000 F (9 000 000/2), soit 4 500 000 F amorti sur la durée résiduelle de 2 ans (6 ans - 4 ans).

3. Plan d'amortissement révisé

Nature de l'immobilisation : matériel industriel n°...				Date de mise en service : 01/01/N-1		
Durée d'utilité : 6 ans				Valeur au bilan : 30 000 000 F		
Rythme d'amortissement : linéaire				Base amortissable : 30 000 000 F		
Années	Base amortissable	Amortissements		Dépréciations		VNC à la clôture de l'exercice
		Dotation de l'exercice	Cumul à la clôture	Dotations	Reprises	
N-1	30 000 000	30 000 000 x 1/6 = 5 000 000	5 000 000			25 000 000
N	30 000 000	5 000 000	10 000 000	12 000 000		8 000 000
N+1	8 000 000	2 000 000	12 000 000			6 000 000 ⁽¹⁾
N+2	8 000 000	2 000 000	14 000 000		5 000 000	9 000 000
N+3	9 000 000	4 500 000	18 500 000			5 000 000
N+4	9 000 000	4 500 000	23 000 000			0
TOTAL		23 000 000		12 000 000	5 000 000	

(1) 8 000 000 – 2 000 000 = 6 000 000.

Dans ce même exemple, si la valeur actuelle était de 13 000 000, l'entité limitera la reprise de perte de valeur à 6 000 000 (10 000 000 -4 000 000) de sorte que la nouvelle valeur comptable s'établisse à 10 000 000 pour éviter que la reprise de la perte de valeur n'entraîne pas finalement une réévaluation du matériel.

APPLICATION 45**Dépréciation d'un groupe d'actifs immobilisés**

La valeur nette comptable des différents éléments d'un groupe d'actifs immobilisés d'une valeur globale de 260 000 000 F à fin décembre N se présente comme suit :

- Fonds commercial : 20 000 000 F
- Terrains bâtis : 50 000 000 F
- Immeuble industriel : 150 000 000 F
- Camions : 40 000 000 F

Un test d'évaluation a été effectué au 31 décembre N et il a révélé que la valeur actuelle du groupe d'actifs immobilisés dans sa globalité est de 200 000 000 F.

1. Calcul de la dépréciation de la valeur globale du groupe d'actifs immobilisés.

La perte de valeur globale du groupe d'actifs immobilisés étant égale à la différence entre la valeur nette comptable du groupe d'actifs immobilisés et la valeur actuelle globale. Cette dépréciation s'élève à $260\,000\,000 - 200\,000\,000 = 60\,000\,000$.

2. Ventilation de la dépréciation globale

La dépréciation globale est d'abord affectée au fonds commercial, soit 20 000 000. La valeur du fonds commercial après dépréciation est donc de 0. La dépréciation ne pourra jamais être reprise ultérieurement.

Le solde de la perte de valeur, soit 40 000 000 F ($60\,000\,000 - 20\,000\,000$), devra être affecté proportionnellement à la valeur nette comptable de chacun des autres actifs identifiés d'une valeur globale de : $50\,000\,000 + 150\,000\,000 + 40\,000\,000 = 240\,000\,000$ F, soit :

- Terrains bâtis : $40\,000\,000 \times 50\,000\,000 / 240\,000\,000 = 8\,333\,333$ F
 - Immeuble industriel : $40\,000\,000 \times 150\,000\,000 / 240\,000\,000 = 25\,000\,000$ F
 - Camions : $40\,000\,000 \times 40\,000\,000 / 240\,000\,000 = 6\,666\,667$ F
- Total = 40 000 000 F**

3. Comptabilisation

L'écriture suivante sera passée :

31/12/N			
6913		Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles	20 000 000
6914		Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	40 000 000
	2915	Dépréciations du fonds commercial	20 000 000
	2923	Dépréciations des terrains bâtis	8 333 333
	2931	Dépréciations des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre	25 000 000
	2945	Dépréciations du matériel de transport	6 666 667

APPLICATION 46

Pertes de valeur suite à une réévaluation

Au 31/12/N, un bâtiment industriel d'une entité a subi une perte de valeur de 15 000 000 F. Cet immeuble avait fait l'objet d'une réévaluation libre. La valeur comptable réévaluée du bâtiment est de 100 000 000 F avant la constatation de la perte de valeur. L'écart de réévaluation figurant parmi les capitaux propres est de 6 000 000 F.

• A la clôture de l'exercice N :

31/12/N			
1062		Écarts de réévaluation libre	6 000 000
6914		Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	9 000 000
	2931	Dépréciations des bâtiments industriels	15 000 000

APPLICATION 47

Dépréciations d'immobilisations subventionnées

La valeur nette comptable d'un matériel industriel est de 20 000 000 F. Ce matériel a été financé par une subvention. Le solde du compte de subvention d'investissement non encore rapporté au compte résultat est de 12 000 000 F. Suite au constat d'un indice de perte de valeur, ce matériel a fait l'objet d'un test de dépréciation. Le test de dépréciation indique que la valeur actuelle du matériel est de 6 000 000 F.

La dépréciation peut être déterminée de deux façons différentes :

1. Première méthode :

$$\begin{aligned}\text{Montant de la dépréciation} &= (\text{VNC} - \text{solde du compte de Subvention}) - \text{valeur actuelle} \\ &= (20\,000\,000 - 12\,000\,000) - 6\,000\,000 = 2\,000\,000 \text{ F}\end{aligned}$$

6914	2941	31/12/N		2 000 000	2 000 000
		Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	Dépréciations du matériel		

L'impact sur le résultat de l'exercice est donc une diminution du résultat de **2 000 000 F**.

2. Deuxième méthode :

$$\begin{aligned}\text{Montant de la dépréciation} &= \text{VNC} - \text{valeur actuelle} \\ &= 20\,000\,000 - 6\,000\,000 = 14\,000\,000 \text{ F}\end{aligned}$$

6914	2941	31/12/N		14 000 000	14 000 000
		Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	Dépréciations du matériel		

1411	799	31/12/N		12 000 000	12 000 000
		Subventions d'équipement	Reprises de subventions d'investissement		

L'impact net sur le résultat de l'exercice est donc une diminution de **2 000 000 F** du résultat de l'exercice (charge liée à la dépréciation de 14 000 000 – produit lié à la reprise de la subvention de 12 000 000).

3. Conclusion :

On constate que les deux méthodes ont le même impact sur le résultat de l'exercice.