

# Les dépréciations des immobilisations

# Table des matières

<b>I. Définition de la dépréciation</b>	<b>3</b>
A. Test de dépréciation .....	3
B. Valeur actuelle .....	4
C. Méthode du test de dépréciation .....	4
<b>II. Détermination et enregistrement des dépréciations</b>	<b>4</b>
A. Dépréciation sur immobilisations non amortissables.....	4
B. Cas des immobilisations amortissables .....	6
<b>III. Exercice : Cas pratique 1</b>	<b>8</b>
<b>IV. Exercice : Cas pratique 2</b>	<b>8</b>
<b>V. Essentiel</b>	<b>9</b>
<b>Solutions des exercices</b>	<b>9</b>

## I. Définition de la dépréciation

### Contexte

Au-delà d'une usure normale, valorisée par le biais de l'amortissement, une immobilisation peut enregistrer une perte de valeur liée à un autre contexte. Cette perte de valeur, qui souvent peut être réversible, est enregistrée par le biais d'une dépréciation. Nous allons étudier ici la dépréciation, ainsi que sa comptabilisation.

### Définition

À la clôture de l'exercice, il convient de comparer la valeur actuelle du bien à sa valeur comptable.

Cette comparaison permet de déterminer s'il y a lieu d'effectuer une dépréciation. Pour bien comprendre la valeur actuelle du bien, la méthodologie du test de dépréciation doit être pratiquée.

### A. Test de dépréciation

À la clôture de l'exercice, il est nécessaire de voir si un ou des indices montrent que l'actif a perdu notablement de la valeur. Dans l'affirmative, il convient alors de comparer cette valeur à la valeur comptable du bien et le cas échéant d'effectuer une dépréciation. Il s'agit là du test de dépréciation.

Une liste indicative des indices de perte de valeur est donnée par le plan comptable et les commentaires apportés au règlement n° 2015-06.

Deux catégories d'indices peuvent être retenues :

- Les indices externes,
- Les indices internes.

Au niveau des indices externes, on va trouver, essentiellement :

- La valeur du marché.
- Des changements importants qui ont pu intervenir au niveau de l'environnement de l'entreprise, qu'ils soient techniques, économiques ou juridiques (par exemple, apparition de nouveaux procédés sur le plan technique).
- Des changements au niveau du marché sur lesquels l'entreprise intervient.
- Des évolutions très à la hausse des taux d'intérêt ou des taux de rendement, qui induisent une forte diminution de la valeur des immobilisations étudiées, en particulier, financières.

Au niveau des indices internes, on retient, essentiellement :

- Une obsolescence ou une dégradation plus rapide que celle figurant au plan d'amortissement,
- Une évolution importante dans le mode d'utilisation,
- Les performances d'un bien qui s'avèrent inférieures à ce qui était prévu.

Il convient de noter que les plus-values latentes que pourrait mettre en évidence le test de valeur ne sont pas prises en compte en comptabilité, en vertu du principe de prudence.

À titre d'exemple d'indice externe, on peut citer la création d'une voie rapide à proximité d'un immeuble, qui peut faire perdre de la valeur à ce dernier.

## B. Valeur actuelle

Le test de valeur consiste à faire la comparaison entre la valeur comptable du bien et sa valeur actuelle. Pour déterminer la valeur actuelle, on retient la plus forte des deux valeurs suivantes : valeur vénale et valeur d'usage.

La valeur vénale correspond au produit qui serait obtenu, à la date de la clôture, en vendant le bien sur le marché, à des conditions normales. Il convient de retenir le prix net des coûts de sortie.

La valeur d'usage est déterminée à partir du total des avantages économiques futurs attendus de la machine. En général, on retient les flux nets de trésorerie actualisés qui sont attendus de cette machine.

Il convient dans un premier temps de se pencher sur la valeur vénale. Pour cela, un marché de l'occasion doit exister. Si c'est le cas, il convient alors d'évaluer la vente du bien aux conditions normales du marché, c'est-à-dire celles d'une vente intervenant entre personnes bien informées, indépendantes et consentantes.

Ensuite, il va être nécessaire de déterminer la valeur d'usage, souvent par le biais de l'actualisation des flux nets de trésorerie, y compris ceux générés par la vente du bien. Les prévisions budgétaires sur lesquelles reposent les flux de trésorerie prévus doivent être raisonnables et cohérentes. Ces prévisions budgétaires ne doivent normalement pas aller au-delà de cinq années. Au-delà des cinq ans, une extrapolation est faite sur la base de données intégrant un taux de croissance stable ou décroissant. Le taux d'actualisation utilisé pour déterminer la valeur d'usage doit refléter correctement la valeur temps de l'argent et les risques propres à l'actif concerné.

## C. Méthode du test de dépréciation

Si la valeur vénale est plus forte que la valeur comptable, alors le bien n'enregistre aucune dépréciation.

Si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable, alors, il va être nécessaire de voir si la valeur d'usage est plus forte. Il convient de retenir la plus forte des valeurs entre la valeur vénale et la valeur d'usage. La dépréciation est déterminée en conséquence.

Une dépréciation n'est pas définitive. Elle peut être révisée au cours des exercices suivants, à la hausse ou à la baisse. De nouvelles dotations peuvent être effectuées. Des reprises peuvent également intervenir, sauf pour le cas particulier du fonds commercial où des reprises de dépréciation ne peuvent être comptabilisées.

## II. Détermination et enregistrement des dépréciations

### A. Dépréciation sur immobilisations non amortissables

Prenons l'exemple suivant :

#### **Exemple** Constatation d'une dépréciation

Un terrain a été acheté pour y construire un immeuble à usage d'habitation, avec des appartements qui seront mis à la location. Le prix d'achat le 2 janvier N est 200 000 €.

À la suite de modification du plan d'aménagement du territoire, il a été décidé de construire un aéroport, qui se situera en proximité du terrain. Cet aéroport va induire des nuisances sonores rendant la zone impropre à l'habitation. À la suite de ce projet, la valeur de revente du terrain, d'après estimation d'expert, s'élève à 80 000 € net de coûts de revente. La valeur d'usage est quant à elle très difficile à déterminer, compte tenu de l'absence de projet de réhabilitation du terrain. Aussi, seule la valeur vénale est-elle retenue pour déterminer la valeur actuelle.

Dans ce cas de figure, la dépréciation du terrain est de  $200\,000 - 80\,000 = 120\,000$  €.

La dépréciation revenant à une perte de valeur, elle va s'enregistrer par le biais du débit d'un compte de classe 6. Le compte précis est le compte 6816 - Dotations pour dépréciation des immobilisations.

Le débit va enregistrer la diminution de la valeur du bien à l'actif, par le biais du crédit d'un compte de classe 2. Précisément, on va utiliser un compte 29, le 9 en deuxième position indiquant que le compte va fonctionner en sens inverse du compte racine.

Par exemple, prenons le compte terrain - 211. En intercalant le chiffre 9 en deuxième position, on indique que l'on est en train de traiter une dépréciation sur des terrains : 2 9 11

L'écriture de dépréciation va donc se matérialiser de la manière suivante :

31/12/N			
6816	Dotations pour dépréciation des immobilisations		120 000
2911	Dépréciation des terrains		120 000
	Perte de valeur de terrain		

Au niveau du bilan, l'écriture va se matérialiser de la manière suivante :

ACTIF				PASSIF
IMMOBILISATIONS	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	VNC	
Terrain	200 000	- 120 000	80 000	

Reprenons l'exemple précédent.

#### **Exemple** Constatation d'une reprise de dépréciation

Au terme de l'exercice suivant, à la suite de différentes études, notamment sur l'insonorisation, il a été convenu que le terrain pourrait être le siège de bureaux, avec de revenus de location, qui tout en étant inférieurs aux prévisions d'origine, induisent une valeur d'usage de 110 000 €. La valeur d'usage étant supérieure à la valeur vénale, c'est elle que l'on retient pour déterminer la valeur actuelle.

Ainsi, la dépréciation à la clôture du deuxième exercice est de  $200\ 000 - 110\ 000 = 90\ 000$  €.

Il convient donc de faire une reprise de  $120\ 000 - 90\ 000 = 30\ 000$  €.

Cette reprise va se faire par le biais du compte 7816 - Reprise sur dépréciations des immobilisations

31/12/N+1			
2911	Dépréciation des terrains		30 000
7816	Reprise sur dépréciation des immobilisations		30 000
	Reprise sur dépréciation		

Au terme de ce deuxième exercice, le compte 2911 enregistre d'une part une dotation de 120 000 € et d'autre part une reprise de 30 000 €. Il présente donc un solde de 90 000 €.

Au bilan N+1, les écritures vont se matérialiser de la manière suivante :

ACTIF				PASSIF
IMMOBILISATIONS	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	VNC	
Terrain	200 000	- 90 000	110 000	

## B. Cas des immobilisations amortissables

Soit une machine acquise et mise en service le 1<sup>er</sup> janvier N pour une valeur de 20 000 €. Elle est amortie sur 5 ans en linéaire. Il n'y a pas de valeur résiduelle.

Les valeurs vénales prévues au terme des 5 années à venir sont les suivantes :

- N : 18 000 €
- N+1 : 15 000 €
- N+2 : 7 000 €
- N+3 : 4 200 €
- N+4 : 0

Une valeur d'usage ne peut être déterminée.

Le plan d'amortissement initial de la machine est le suivant :

Exercice	Base	Amortissement	VNC à la clôture (sans dépréciation)
N	20 000	4 000	16 000
N+1	20 000	4 000	12 000
N+2	20 000	4 000	8 000
N+3	20 000	4 000	4 000
N+4	20 000	4 000	0

Au terme de l'année N, il convient de comparer la VNC provisoire (obtenue en déduisant de la valeur brute de l'immobilisation la valeur des amortissements pratiqués - ici donc, VNC provisoire de 16 000 €), avec la valeur vénale (18 000 €). Cette dernière est supérieure. Aussi, il n'y a pas de traitement à effectuer, les plus-values latentes ne faisant pas l'objet d'un enregistrement.

Il en va de même pour l'année N+1.

Au terme de l'année N+2, il en va différemment. On constate en effet une VNC provisoire supérieure à la valeur vénale pour un montant de  $8\,000 - 7\,000 = 1\,000$  €. Cela donne lieu à une dépréciation enregistrée de la manière suivante :

31/12/N+2				
6816	Dotations pour dépréciation des immobilisations		1 000	
29154		Dépréciation des MOI		1 000
	Perte de valeur de la machine			

Au terme de cet exercice, la VNC de la machine est de  $20\,000 - 12\,000 - 1\,000 = 7\,000$ .

Le plan d'amortissement va alors devoir être modifié. On va en effet calculer l'amortissement sur cette nouvelle valeur nette comptable. Ainsi, on va pouvoir présenter le tableau suivant :

Exercice	Amortissement théorique			Valeur vénale	Amortissement réel			Dép. /reprise	VNC réelle
	Base	Amt.	VNC		Base	Amt.	VNC provisoire		
N	20 000	4 000	16 000	18 000	20 000	4 000	16 000	0	16 000
N+1	20 000	4 000	12 000	15 000	20 000	4 000	12 000	0	12 000
N+2	20 000	4 000	8 000	7 000	20 000	4 000	8 000	1 000	7 000
N+3	20 000	4 000	4 000	4 200	7 000	3 500	4 500	500	4 000
N+4	20 000	4 000	0	0	4 000	4 000	500		0

#### Explication du tableau au-delà de N+2

À partir de N+3, l'amortissement va se calculer sur la base de la valeur nette comptable à fin N+2, soit 7 000 € et le nombre d'années restant à courir, soit 2 ans. L'amortissement va donc être de  $7\,000 / 2 = 3\,500$  €. Au terme de cet amortissement, la VNC provisoire est de  $20\,000 - 3 \times 4\,000 - 3\,500 = 4\,500$ .

Cette VNC provisoire doit être comparée à la valeur actuelle, soit 4 200 €. Elle est inférieure de 300 €. Si la valeur de 300 € était enregistrée en dépréciation, la VNC finale serait de  $4\,500 - 300 = 4\,200$  €.

Or, le PCG précise que la VNC définitive ne peut être supérieure à la VNC qui aurait été obtenue sans dépréciation, soit 4 000 €. Par conséquent, si l'on part d'une VNC provisoire de 4 500, il faut constater 500 € de dépréciation pour arriver à une VNC définitive à fin N+3 de 4 000 €. Dans la mesure où 1 000 € de dotation ont déjà été constatés en N+2, il convient de faire une reprise de  $1\,000 - 500 = 500$  €.

Au terme de cette dépréciation, la VNC définitive est de :

$$20\,000 - 3 \times 4\,000 - 3\,500 - (1\,000 - 500) = 4\,000 \text{ €}.$$

En N+3, les écritures suivantes vont donc être passées :

31/12/N+3			
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	3500	
28154	Amortissement machine		3 500

31/12/N+3			
29154	Dépréciation des MOI	500	
7816	Reprise sur dépréciation		500

Au bilan N+3, les écritures vont se matérialiser de la manière suivante :

ACTIF				PASSIF
IMMOBILISATIONS	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	VNC	
MOI	20 000	16 000	4 000	

L'avis n° 2006-12 du 24 octobre 2006 du Conseil national de la comptabilité est venu modifier le traitement comptable des dépréciations des immobilisations amortissables pour tenir compte des dispositions fiscales. Ces dernières ne retiennent pas la déductibilité de dépréciations calculées, notamment sur la valeur d'usage.

En substance, l'avis du CNC précise que :

« Pour permettre la déductibilité fiscale de la dépréciation, la solution adoptée consiste à transférer la dépréciation en compte d'amortissement, à hauteur du montant définitivement acquis à chaque clôture. Le montant du transfert est égal à la différence entre le montant des dotations aux amortissements calculé sur la nouvelle base amortissable et le montant des dotations aux amortissements qui aurait été comptabilisé en l'absence de dépréciation.

Cette reprise est étalée sur la durée d'utilisation et non la durée d'usage restant à courir. Le traitement comptable de transfert de la dépréciation en dotations aux amortissements est établi pour des raisons fiscales. Dans ces conditions :

- au plan comptable, le mécanisme de transfert de la dépréciation en compte d'amortissement ne modifie pas la base de la valeur nette comptable et donc la base de calcul des amortissements pour les années ultérieures;
- les reprises de la dépréciation et les dotations aux amortissements sont constatées en résultat exceptionnel (...).

Dans le cas présent, les écritures au 31/12/N+3 vont donc être les suivantes :

31/12/N+3				
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles		3 500	
28154		Amortissements des MOI		3 500
	Amortissement machine			

31/12/N+3				
29154	Dépréciation des MOI		500	
7876		Reprise sur dépréciation des immobilisations		500
	Reprise sur dépréciation			

31/12/N+3				
6871	Dotations aux amortissements exceptionnels		500	
28154		Amortissements des MOI		500
	Amortissement machine			

### III. Exercice : Cas pratique 1

Un terrain a été acheté le 1<sup>er</sup> janvier N pour une valeur de 300 000 €.

À la suite de modification du plan d'aménagement du territoire, la valeur de revente du terrain, d'après estimation d'expert, s'élève à 90 000 € net de coûts de revente. La valeur d'usage est quant à elle très difficile à déterminer compte tenu de l'absence de projet de réhabilitation du terrain. Aussi, seule la valeur vénale est retenue pour déterminer la valeur actuelle.

#### Question

Déterminez la valeur de la dépréciation au 31/12/N et passez l'écriture afférente.

### IV. Exercice : Cas pratique 2

Reprenons l'exercice précédent.

Au terme de l'exercice suivant, à la suite de différentes études, il a été convenu que le terrain pourrait faire l'objet de constructions, avec des revenus de location, qui tout en étant inférieurs aux prévisions d'origine, induisent une valeur d'usage de 130 000 €.

#### Question

Passez l'écriture relative à la dépréciation du bien au 31/12/N+1 et présentez l'actif du bilan à cette date pour le terrain.



## **V. Essentiel**

La dépréciation des immobilisations doit être étudiée, pour valoriser correctement les postes d'immobilisations. La dépréciation d'une immobilisation est l'enregistrement d'une perte de valeur qui n'est pas irréversible. Des mécanismes de dotation et de reprise viennent donc mouvoir les comptes.

## **Solutions des exercices**



**Exercice p. Solution n°1**

Dans ce cas de figure, la dépréciation du terrain est de  $300\ 000 - 90\ 000 = 210\ 000$  €

<b>31/12/N</b>			
6816	Dotations pour dépréciation des immobilisations		210 000
2911		Dépréciation des terrains	
	Perte de valeur de terrain		210 000

**Exercice p. Solution n°2**

La dépréciation à la clôture du deuxième exercice est de  $300\ 000 - 130\ 000 = 170\ 000$  €.

Il convient donc de faire une reprise de  $210\ 000 - 170\ 000 = 40\ 000$  €.

Cette reprise va se faire par le biais du compte 7816 - Reprise sur dépréciations des immobilisations.

<b>31/12/N+1</b>			
2911	Dépréciation des terrains		40 000
7816		Reprise sur dépréciation des immobilisations	
	Reprise sur dépréciation		40 000

Au bilan N+1, les écritures vont se matérialiser de la manière suivante :

ACTIF			PASSIF	
IMMOBILISATIONS	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	VNC	
Terrain	300 000	- 170 000	130 000	