Banque d'exercices : immobilisations corporelles

Thème 1 · La normalisation comptable

Exercice 1 · Rôle de l'IASB, normes IAS et IFRS

1. Que signifie le sigle IASB ? Quel est le rôle de cet organisme ? En quoi répond-il aux critères d'une normalisation indépendante et internationale ?
2. Les normes IFRS offrent peu d'options comptables. Pourquoi ?

CORRIGÉ

1. L'IASB. IASB signifie International Accounting Standards Board. Il élabore les normes comptables internationales (IFRS), au sein de la fondation IFRS, et approuve les interprétations proposées par l'IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee).

La normalisation est internationale parce que l'IASB réunit des préparateurs d'états financiers, des auditeurs, des utilisateurs et des universitaires du monde entier. Elle est indépendante parce que c'est un organisme privé, rattaché à aucun intérêt particulier.

2. Peu d'options. Limiter les options permet à toutes les entités d'appliquer les mêmes méthodes dès qu'elles sont dans les mêmes conditions : les comptes sont plus comparables.

Exercice 2 · Normes IFRS, juste valeur, prééminence de la réalité sur l'apparence

La société Aurèle est cotée sur un marché réglementé français. Elle établit ses comptes consolidés selon les normes IFRS et réalise les opérations suivantes.

Opération 1 : le 01/01/N, elle acquiert des actions pour 130 000 €. Au 31/12/N, leur valeur de marché est de 156 000 €.

Opération 2 : elle détient des obligations destinées à être cédées à court terme. Valeur d'entrée : 90 000 € ; valeur au 31/12/N : 54 000 €.

Opération 3 : elle utilise un matériel industriel financé par crédit-bail. Valeur du bien : 240 000 € ; durée : 5 ans ; option d'achat en fin de contrat.

1. Présenter les rôles de l'IASB, de l'ANC et de l'AMF.
2. Indiquer le référentiel applicable aux comptes consolidés des sociétés cotées et aux comptes sociaux en France.
3. Indiquer les objectifs des normes IFRS.
4. Définir la juste valeur en IFRS et analyser les opérations 1 et 2.
5. Définir la prééminence de la réalité sur l'apparence et analyser l'opération 3.

CORRIGÉ

1. Rôles. L'IASB élabore les normes IFRS, utilisées dans de nombreux pays. L'ANC est l'autorité française qui établit les règles comptables des comptes individuels. L'AMF régule les marchés financiers : elle contrôle les sociétés cotées et veille à la qualité de l'information financière.

2. Référentiels. Comptes consolidés d'une société cotée : IFRS, obligatoires dans l'Union européenne. Comptes sociaux : règles françaises, c'est-à-dire le PCG. Les IFRS suivent une approche économique de l'information financière.

3. Objectifs. Donner une image fidèle de la situation financière, fournir une information utile aux décisions et permettre la comparaison entre pays.

4. Juste valeur. C'est le prix qui serait reçu pour vendre un actif, ou payé pour transférer un passif, dans une transaction normale entre intervenants du marché.

Opération 1 : gain de 156 000 − 130 000 = 26 000 €, comptabilisé en actif financier, avec un produit : le résultat augmente. Opération 2 : perte de 54 000 − 90 000 = − 36 000 €, comptabilisée en résultat, avec une baisse de l'actif : le résultat diminue. La juste valeur reflète la valeur de marché. (La catégorie IFRS 9 des titres n'est pas donnée dans l'énoncé : [à renseigner].)

5. Réalité sur l'apparence. Une opération est comptabilisée selon sa substance économique et non sa forme juridique. En IFRS, le matériel financé par crédit-bail (opération 3) est inscrit à l'actif en contrepartie d'une dette financière au passif : l'image est plus fidèle.

Thème 2 · Immobilisations corporelles : évaluation à l'entrée

Exercice 3 · Valeur d'entrée d'une immobilisation corporelle

La société Mecavia a acquis une machine le 01/03/N pour 18 000 € HT, avec une remise commerciale de 10 % et un escompte de règlement de 1 %. Taux de TVA : 20 %.

Autres dépenses : commission de courtage 150 € HT (facture du 10/03/N) ; transport 480 € HT (15/03/N) ; frais de montage assurés par le personnel, évalués à 600 € ; formation du personnel 300 € HT (30/03/N) ; frais généraux estimés à 120 € HT ; essais avant mise en service assurés par le personnel, estimés à 360 € ; honoraires d'un ingénieur-conseil pour la mise en place 160 € HT (12/07/N) ; essais après mise en service, assurés par le personnel, 280 €.

La machine est mise en service le 15/07/N. Le 30/07/N, une entreprise est intervenue pour remettre en état des éléments détériorés à l'installation : 300 € HT. La société a activé les frais d'acquisition et les frais de formation. Toutes les dépenses ont été enregistrées en immobilisations en cours (compte 231).

1. Définir la valeur d'entrée d'une immobilisation.
2. Indiquer le traitement prévu par le PCG pour les frais d'acquisition des immobilisations.
3. Exposer les méthodes comptables relatives aux coûts de formation externe.
4. Calculer la valeur d'entrée de la machine.
5. Comptabiliser l'acquisition du 01/03/N et la mise en service du 15/07/N.
6. Déterminer la valeur d'entrée si la société avait choisi de comptabiliser les frais d'acquisition en charges.

> CORRIGÉ
>
> **1. Valeur d'entrée.** Elle comprend : le prix d'achat, les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais et escomptes de règlement ; les coûts directement attribuables pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner ; les honoraires, commissions, frais d'actes et droits de mutation et d'enregistrement, s'ils sont activés ; l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site ; les coûts d'emprunt, s'ils sont activables.

2. Frais d'acquisition. Honoraires, commissions, frais d'actes et droits de mutation peuvent être inclus dans le coût de l'immobilisation : c'est la méthode de référence, et la base amortissable est alors plus élevée. Ils peuvent aussi être comptabilisés en charges : la base amortissable ne change pas. Par permanence des méthodes, l'entreprise ne peut pas en changer, sauf pour fournir une meilleure information ; en pratique, elle ne peut donc pas abandonner la méthode de référence.

3. Formation externe. Les frais externes de formation nécessaires à la mise en service peuvent, sur option, être rattachés au coût de l'immobilisation ou comptabilisés en charges. Cette option est indépendante de celle sur les frais d'acquisition. Aucune méthode de référence n'est précisée. Pour réduire son résultat, l'entité les met en charges. Si ces frais sont externes et nécessaires à la mise en service, l'administration fiscale n'accepte que l'inscription en charges.

4. Valeur d'entrée. Remise : 18 000 × 10 % = 1 800. Escompte : (18 000 − 1 800) × 1 % = 162. Prix net : 16 038.

Calcul de la valeur d'entrée

Éléments	Coûts directement attribuables	Frais d'acquisition	Charges
Prix d'achat	18 000		
− remise commerciale 10 %	− 1 800		
− escompte de règlement 1 %	− 162		
Commission de courtage		150	
Transport	480		
Montage (personnel)	600		
Formation		300	
Frais généraux			120
Essais avant mise en service	360		
Honoraires de l'ingénieur	160		
Essais après mise en service			280
Remise en état			300
Total	17 638	450	700

Résultat

Valeur d'entrée = 17 638 + 450 = 18 088 €

La machine est un actif acquis à titre onéreux : elle entre à son coût d'acquisition. La société a activé les frais d'acquisition et de formation. Sont exclus : les frais généraux (non nécessaires à la mise en place), les essais après la mise en service et la remise en état (survenus après la période d'incorporation des coûts). Ils restent en charges.

5. Écritures. Le compte 231 est soldé à la mise en service.

01/03/N : facture du fournisseur

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours (18 000 − 1 800 − 162)	16 038,00	
44562	TVA sur immobilisations	3 207,60	
404	Fournisseurs d'immobilisations		19 245,60

Les autres dépenses imputables (transport, montage, essais avant mise en service, honoraires, commission, formation) sont enregistrées en 231 à la réception de leurs factures. À la mise en service :

15/07/N : mise en service

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154	Matériel industriel	18 088	
231	Immobilisations corporelles en cours		18 088

Contrôle : 16 038 + (480 + 600 + 360 + 160) + 150 + 300 = 18 088.

6. Frais d'acquisition en charges. La commission et la formation sortent du coût : 18 088 − 450 = 17 638 €.

Exercice 4 · Valeur d'entrée d'une immobilisation corporelle : période d'incorporation des coûts

La société Dalmar a acquis en N plusieurs machines-outils auprès du fournisseur Tenor. Son conseil d'administration, réuni le 20 juillet N, décide l'acquisition. Les informations sont les suivantes.

Note d'honoraires de l'expert-comptable du 5 juillet N, « Étude de la rentabilité des machines » : 500 € HT (TVA au taux normal), réglée le 6 juillet N.

Facture d'un courtier du 20 août N, qui a mis en relation la société Hurell et la société Dalmar : commission de 3 600 € HT, réglée le 22 août N.

Virement du 28 août N : acompte de 66 000 € (dont 11 000 € de TVA) à la société Tenor pour la commande.

Facture de la société Transports Roland du 10 septembre N pour le transport des machines : 1 200 € HT, réglée le 15/09/N.

Le 23/09/N, Tenor facture : prix d'achat HT 240 000 € ; remise de 5 % ; installation 5 000 € HT ; tests et essais 2 500 € HT ; formation du personnel 3 500 € HT.

Frais de maintenance facturés le 1er octobre N : 9 000 € HT. Les machines sont prêtes à fonctionner, selon l'utilisation prévue par la direction, le 25 septembre N et mises en service le 30 septembre N.

L'entreprise n'a pas activé les frais d'acquisition, mais elle souhaite activer les frais de formation.

1. Calculer et justifier la valeur d'entrée des machines, en justifiant les éléments inclus et exclus (aucune écriture n'est demandée).

> CORRIGÉ
>
> **Principe.** Les machines sont acquises à titre onéreux : elles entrent à leur coût d'acquisition, c'est-à-dire le prix d'achat net des remises, rabais et escomptes, plus les coûts directement attribuables pour les mettre en place et en état de fonctionner. Sur option, on peut y ajouter les droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes, ainsi que les coûts d'emprunt (sous conditions).
>
> **Période d'incorporation.** Les coûts s'activent à partir de la date à laquelle le conseil d'administration décide d'acquérir le bien et démontre qu'il produira des avantages économiques : le 20 juillet N. Ils cessent quand l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction : le 25 septembre N. (La mise en service du 30 septembre est postérieure.)

- Inclus : prix net de la remise, transport (10 septembre), installation, tests et essais (coûts attribuables) et formation (option choisie).
- Exclus : la note de l'expert-comptable du 5 juillet (avant le 20 juillet) ; la commission du courtier (frais d'acquisition non activés, selon l'option de la société) ; la maintenance du 1er octobre (non nécessaire à la mise en place, et postérieure à la période d'incorporation).

> **Résultat**
>
> Valeur d'entrée = (240 000 × 95 %) + 1 200 + 5 000 + 2 500 + 3 500 = 228 000 + 12 200 = 240 200 €

Exercice 5 · Valeur d'entrée d'une immobilisation corporelle : coûts d'emprunt

Face à la hausse du coût des matières premières et de l'énergie, le dirigeant de la société Delmas décide d'investir dans une machine spécifique, conçue pour ses besoins. Sa fabrication par la SA Alvéa commence le 1er avril N ; elle est mise en service le 1er octobre N.

La facture reçue le 1er octobre N comprend : montant brut HT 250 000 € ; remise 5 000 € ; escompte 2 500 € ; installation et mise en service HT 2 500 € ; frais de port HT 2 000 € ; commission HT 500 € ; TVA à 20 % : 49 500 € ; acompte versé le 1er avril N par virement : 150 000 € TTC ; net à payer TTC : 147 000 €.

La formation des ouvriers a été faite en interne le 1er septembre N par le responsable de production : coût estimé 8 000 €.

Faute de trésorerie pour verser l'acompte, la société a souscrit le 1er avril N un emprunt bancaire de 125 000 € à 4 % l'an, remboursable par annuités constantes sur 10 ans. Elle a choisi d'incorporer les coûts d'emprunt au coût d'acquisition et d'appliquer la méthode de référence pour les frais d'acquisition.

1. Indiquer, en le justifiant, s'il est possible d'incorporer les coûts d'emprunt au coût d'acquisition de la machine.
2. Évaluer l'entrée de la machine dans le patrimoine, en justifiant les éléments inclus et exclus.
3. Comptabiliser l'acquisition de la machine.

> CORRIGÉ
>
> **1. Coûts d'emprunt.** Ils peuvent être incorporés si l'actif demande une période relativement longue de fabrication et de préparation, et si l'emprunt a été souscrit spécifiquement pour cette acquisition.

Ici, la fabrication dure du 1er avril au 1er octobre N (6 mois) et l'emprunt finance l'acompte : la machine est éligible.

> **Calcul**
>
> Coûts d'emprunt = 125 000 × 4 % × 6 / 12 = 2 500 €

2. Valeur d'entrée. Prix d'achat net des remises et escomptes, plus les coûts directement attribuables (port et installation), plus les frais d'acquisition activés (méthode de référence : la commission), plus les coûts d'emprunt activables. La formation interne est obligatoirement exclue.

> **Résultat**
>
> Valeur d'entrée = 250 000 − 5 000 − 2 500 + (2 500 + 2 000 + 500) + 2 500 = 250 000 €

3. Écriture. Base HT de la facture : 250 000 − 5 000 − 2 500 + 2 500 + 2 000 + 500 = 247 500 ; TVA 49 500 ; TTC 297 000 ; moins l'acompte 150 000 = 147 000. L'acompte avait été versé avec 25 000 € de TVA (150 000 / 1,20 × 20 %), enregistrés en 4458.

01/10/N : facture

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154	Matériel industriel	250 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations (49 500 − 25 000)	24 500	
4458	TVA à régulariser [(150 000 / 1,20) × 20 %]	25 000	
238	Avances et acomptes versés sur commandes		150 000
404	Fournisseurs d'immobilisations		147 000
66116	Intérêts des emprunts et dettes assimilées		2 500

Exercice 6 · Valeur d'entrée d'un ensemble immobilier : retenue de garantie

La société Terria acquiert le 01/03/N un ensemble immobilier pour 102 000 € (dont 48 000 € pour le terrain). Honoraires du notaire : 600 € HT ; droits d'enregistrement : 1 200 €. Règlement immédiat. TVA : 20 %.

Elle confie à l'entreprise Bâtisud la démolition du bâtiment situé sur le terrain et lui verse un acompte de 2 400 € (TTC) le 10/03/N. Les bâtiments sont démolis le 31/03/N : facture de 18 000 € HT, solde payable le 30/04/N. Le 02/05/N, elle fait appel à un architecte pour construire un nouveau bâtiment : 12 000 € HT, réglés immédiatement. La construction est confiée à Bâtisud, qui adresse le 15/06/N une première facture de 30 000 € HT payable immédiatement. Le 15/09, la commune envoie un avis d'imposition pour la taxe d'aménagement : 1 560 €. Le bâtiment est achevé le 15/10/N : solde de la facture 72 000 € HT. La société règle le 30/10/N, sauf une retenue de garantie de 10 % du prix total du bâtiment.

La société rattache les frais d'acquisition au coût d'acquisition (méthode de référence). Toutes les dépenses imputables sont comptabilisées en immobilisations en cours.

1. Calculer la valeur d'entrée de l'ensemble immobilier.
2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

CORRIGÉ

1. Valeur d'entrée. L'ensemble est acquis à titre onéreux : coût d'acquisition = prix net et coûts directement attribuables. La société a activé les frais d'acquisition : honoraires du notaire et droits d'enregistrement, soit 1 800 €, répartis entre terrain et construction au prorata du prix (48 000 / 102 000 et 54 000 / 102 000).

Valeur d'entrée par composante

Éléments	Terrain : coûts attribuables	Terrain : frais d'acquisition	Construction : coûts attribuables	Construction : frais d'acquisition
Prix d'achat	48 000		54 000	
Honoraires et droits d'enregistrement		847,06		952,94
Démolition			18 000	
Honoraires de l'architecte			12 000	
Travaux de reconstruction			30 000 + 72 000	
Taxe d'aménagement			1 560	
Total	48 000	847,06	187 560	952,94

Terrain : 1 800 × 48 000 / 102 000 = 847,06. Construction : 1 800 × 54 000 / 102 000 = 952,94.

> **Résultat**
> Valeur d'entrée du terrain = 48 000 + 847,06 = 48 847,06 € ; de la construction = 187 560 + 952,94 = 188 512,94 €

2. Écritures.

01/03/N : acquisition (48 000 + 54 000 + 1 800)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours	103 800,00	
44562	TVA sur immobilisations (600 × 20 %)	120,00	
512	Banques		103 920,00

10/03/N : acompte de démolition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
238	Avances et acomptes versés sur immobilisations	2 400,00	
44562	TVA sur immobilisations [(2 400 / 1,20) × 20 %]	400,00	
512	Banques		2 400,00
4458	TVA à régulariser		400,00

31/03/N : facture de démolition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours	18 000,00	
4458	TVA à régulariser	3 600,00	
238	Avances et acomptes		2 400,00
404	Fournisseurs d'immobilisations		19 200,00

30/04/N : règlement du solde

Compte	Libellé	Débit	Crédit
404	Fournisseurs d'immobilisations	19 200,00	
44562	TVA sur immobilisations [(19 200 / 1,20) × 20 %]	3 200,00	
512	Banques		19 200,00
4458	TVA à régulariser		3 200,00

02/05/N : architecte

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours	12 000,00	
44562	TVA sur immobilisations	2 400,00	
512	Banques		14 400,00

15/06/N : première facture de reconstruction

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours	30 000,00	
44562	TVA sur immobilisations	6 000,00	
512	Banques		36 000,00

15/09/N : taxe d'aménagement

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours	1 560,00	
404	Fournisseurs d'immobilisations		1 560,00

15/10/N : solde de la facture de reconstruction

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours	72 000,00	
4458	TVA à régulariser ou en attente	14 400,00	
4047	Fournisseurs d'immobilisations – retenues de garantie (1)		12 240,00
4041	Fournisseurs d'immobilisations (solde)		74 160,00

(1) 10 % × (30 000 + 72 000) × 1,20 = 12 240.

30/10/N : règlement hors retenue de garantie

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4041	Fournisseurs d'immobilisations	74 160,00	
44562	TVA sur immobilisations [(74 160 / 1,20) × 20 %]	12 360,00	
512	Banques		74 160,00
4458	TVA à régulariser		12 360,00

31/12/N : solde des immobilisations en cours

Compte	Libellé	Débit	Crédit
211	Terrains	48 847,06	
213	Constructions	188 512,94	
231	Immobilisations corporelles en cours		237 360,00

Le compte 4458 garde un solde de 2 040 €, TVA sur la retenue de garantie, exigible plus tard (14 400 − 12 360).

Exercice 7 · Acquisition intracommunautaire

La société Interlac a commandé le 01/04/N une machine-outil à un fournisseur allemand pour 18 000 € HT. Elle verse le 01/05/N une commission de 250 € HT à un intermédiaire français. La machine est réceptionnée le 15/06/N, la facture étant jointe à la livraison. Le fournisseur consent un escompte de 1 % pour règlement comptant.

Le transport, assuré par une entreprise française, est facturé 360 € HT le 20/06/N. Des essais sont réalisés par le personnel le 28/06/N pour 120 €. La machine est mise en service le 01/07/N. TVA : 20 %.

L'entreprise n'a pas activé les frais d'acquisition : toutes les dépenses imputables ont été comptabilisées en charges.

1. Calculer la valeur d'entrée de la machine.
2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

CORRIGÉ

1. Valeur d'entrée. Actif acquis à titre onéreux : prix net et coûts directement attribuables. La commission est un frais d'acquisition non activé ici.

Calcul

Éléments	Coûts directement attribuables	Frais d'acquisition
Prix d'achat	18 000	
− escompte 1 %	− 180	
Commission		250
Transport	360	
Essais	120	
Total	18 300	250

Résultat

Valeur d'entrée = 18 300 €

2. Écritures. Le fournisseur est établi dans l'Union européenne : la TVA est autoliquidée à la facturation.

01/05/N : commission

Compte	Libellé	Débit	Crédit
622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	250	
44566	TVA sur autres biens et services	50	
512	Banques		300

15/06/N : facture du fournisseur

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154	Matériel industriel (18 000 − 180)	17 820	
44562	TVA sur immobilisations	3 564	
512	Banques		17 820
4452	TVA due intracommunautaire		3 564

20/06/N : transport

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6241	Transports sur achats	360	
44566	TVA sur autres biens et services	72	
512	Banques		432

28/06/N : essais par le personnel

Compte	Libellé	Débit	Crédit
641	Rémunérations du personnel	120	
421	Personnel – rémunérations dues		120

31/12/N : régularisation de la valeur d'entrée (360 + 120)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154	Matériel industriel	480	
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles		480

Contrôle : 17 820 + 480 = 18 300.

Exercice 8 · Valeur d'entrée d'immobilisations corporelles : coût de démantèlement

L'entreprise Solane implante un nouveau site, mis en service le 01/10/N+1. Les travaux s'étalent sur N et N+1.

Terrain : acheté le 10/04/N pour 1 200 000 € ; commission d'agence 72 000 € HT ; droits d'enregistrement 60 000 € ; honoraires 48 000 € HT. Règlement immédiat par chèque. Les frais d'acquisition sont comptabilisés en charges.

Entrepôt, du 14/09/N au 31/03/N+1 : démolition de l'ancien entrepôt par une entreprise spécialisée, facture du 20/09/N de 240 000 € HT réglée comptant ; reconstruction par une société de BTP : facture de 2 160 000 € HT reçue le 31/12/N et réglée immédiatement, facture de 1 440 000 € HT reçue le 15/03/N+1 et réglée le 30/03/N+1 sous déduction d'une retenue de garantie de 216 000 € TTC ; l'architecte facture le 02/04/N+1 des honoraires de 60 000 € HT, réglés immédiatement. L'entrepôt est mis en service le 30/04/N+1. Toutes les dépenses ont été comptabilisées en charges, sauf la reconstruction, enregistrée en immobilisations en cours.

Installation technique, facturée le 30/09/N+1 : 4 560 000 € HT ; transport 192 000 € HT ; installation par le fournisseur 48 000 € HT ; essais de 12 000 € réalisés par les techniciens de l'entreprise. L'entreprise s'est engagée, pour obtenir l'autorisation d'exploitation, à démanteler le site à l'issue d'une exploitation de 15 ans ; coût estimé : 480 000 €. L'installation est mise en service le 01/10/N+1.

1. Évaluer la valeur d'entrée de chacun des éléments.
2. Comptabiliser l'acquisition du terrain.
3. Reconstituer l'écriture de la facture de construction de l'entrepôt du 15/03/N+1 et de son règlement du 30/03/N+1, puis comptabiliser la régularisation au 31/12/N+1.
4. Comptabiliser l'acquisition de l'installation.
5. Indiquer les informations à fournir dans l'annexe.

> CORRIGÉ
>
> **1. Valeurs d'entrée.** Les trois éléments sont acquis à titre onéreux : coût d'acquisition = prix net + coûts directement attribuables ; frais d'acquisition activables sur option (méthode de référence). L'entreprise n'a pas activé les frais d'acquisition.
>
> - Terrain : 1 200 000 € (l'entreprise maximise les charges).
> - Entrepôt : 240 000 + 2 160 000 + 1 440 000 + 60 000 = 3 900 000 €.

- Installation : 4 560 000 + 192 000 + 48 000 + 12 000 + 480 000 = 5 292 000 € (le démantèlement entre dans le coût).

2. Terrain.

10/04/N : acquisition du terrain

Compte	Libellé	Débit	Crédit
211	Terrains	1 200 000	
6221	Commissions et courtages sur achats	72 000	
6226	Honoraires	48 000	
6354	Droits d'enregistrement et de timbre	60 000	
44566	TVA sur autres biens et services [(72 000 + 48 000) × 20 %]	24 000	
512	Banques		1 404 000

3. Entrepôt.

15/03/N+1 : facture de reconstruction

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours	1 440 000	
4458	TVA à régulariser ou en attente	288 000	
4041	Fournisseurs d'immobilisations		1 512 000
4047	Fournisseurs d'immobilisations – retenues de garantie		216 000

30/03/N+1 : règlement hors retenue

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4041	Fournisseurs d'immobilisations	1 512 000	
44562	TVA sur immobilisations [(1 512 000 / 1,20) × 20 %]	252 000	
512	Banques		1 512 000
4458	TVA à régulariser		252 000

31/12/N+1 : régularisation (3 900 000 − 2 160 000 − 1 440 000 = 300 000)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
213	Constructions	3 900 000	
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles		300 000
231	Immobilisations corporelles en cours (2 160 000 + 1 440 000)		3 600 000

4. Installation.

30/09/N+1 : acquisition de l'installation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
215.1	Installations techniques – actif de support (4 560 000 + 192 000 + 48 000 + 12 000)	4 812 000	
215.2	Installations techniques – actif de démantèlement	480 000	
44562	TVA sur immobilisations (4 800 000 × 20 %)	960 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations (4 800 000 × 1,20)		5 760 000
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles (essais)		12 000
1526	Provisions pour remise en état		480 000

5. Annexe. Le tableau des immobilisations est fourni, avec le rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture et les entrées, sorties ou mises au rebut.

Thème 2 · Immobilisations corporelles produites par l'entreprise

Exercice 9 · Livraison à soi-même échelonnée sur deux exercices

La société Sorex décide de construire une machine pour elle-même. Les travaux débutent le 01/05/N−1 et la machine est opérationnelle le 31/12/N. Pour financer les travaux, la société a souscrit un emprunt de 60 000 € à 4 %, dont les fonds ont été débloqués le 01/04/N. Valeurs HT :

1. Justifier et calculer le coût de production de la machine, sachant que l'entreprise incorpore le coût de l'emprunt.
2. Comptabiliser la production de la machine au 31/12/N−1 et au 31/12/N.

CORRIGÉ

Données de l'énoncé

Coûts	Frais de recherche	Matériaux acquis	Main-d'œuvre directe	Autres charges de production	Amortissements	Frais administratifs généraux
Engagés en N−1	12 000	24 000	120 000			6 000
Engagés en N		96 000	192 000	36 000	18 000 (dont 6 000 dérogatoires)	18 000

1. Coût de production. La machine est produite par l'entreprise pour elle-même : elle entre à son coût de production (matières consommées, main-d'œuvre directe, autres charges directes et indirectes de production, dont les amortissements des biens utilisés). Les coûts d'emprunt sont activés (conditions réunies). Depuis le règlement ANC n° 2022-06, le transfert de charges n'existe plus : les coûts d'emprunt sont crédités pour neutralisation.

Exclus : les frais de recherche et d'études préalables et les frais administratifs généraux (pas directement liés à la préparation de l'actif) ; les amortissements dérogatoires (non

justifiés économiquement).

- Coût de production N−1 = 24 000 + 120 000 = 144 000
- Coût de production N = 96 000 + 192 000 + 36 000 + (18 000 − 6 000) + (60 000 × 4 % × 9 / 12) = 336 000 + 1 800 = 337 800
- Coût de production total = 144 000 + 337 800 = 481 800 (dont 1 800 de coûts d'emprunt)

La livraison à soi-même n'est pas soumise à TVA si l'acquisition auprès d'un autre assujetti avait ouvert droit à déduction intégrale.

2. Écritures.

31/12/N−1 : coût de production N−1

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours	144 000	
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles		144 000

31/12/N : machine achevée

Compte	Libellé	Débit	Crédit
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels	481 800	
231	Immobilisations corporelles en cours (pour solde)		144 000
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles		336 000
66116	Intérêts des emprunts et dettes assimilées		1 800

Exercice 10 · Livraison à soi-même en situation de sous-activité

L'entreprise Soleva a construit pour son propre usage un matériel. Travaux du 01/03/N au 30/12/N : matières premières 270 000 € ; main-d'œuvre 450 000 € (dont 60 000 € de charges fixes) ; frais de fabrication 300 000 € (dont 36 000 € de charges fixes). L'activité a représenté 75 % de l'activité normale. Les charges par nature ont été correctement comptabilisées.

1. Justifier et calculer le coût de production du matériel.
2. Comptabiliser la production au 31/12/N.

CORRIGÉ

1. Coût de production. Le matériel est un actif produit par l'entreprise pour elle-même : matières consommées, main-d'œuvre directe, autres charges directes et indirectes de production. Le coût de la sous-activité est exclu : il reste en charges de l'exercice. On n'incorpore donc les charges fixes qu'à hauteur du taux d'activité.

> **Résultat**
>
> Coût de production = 270 000 + (450 000 − 60 000) + (60 000 × 0,75) + (300 000 − 36 000) + (36 000 × 0,75) = 270 000 + 390 000 + 45 000 + 264 000 + 27 000 = 996 000 €

31/12/N : matériel achevé

Compte	Libellé	Débit	Crédit
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels	996 000	
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles		996 000

Exercice 11 · Livraison à soi-même : activation des coûts d'emprunt

La société Embrun finance la construction d'un entrepôt, qui commence le 01/04/N et s'achève le 31/12/N, par un emprunt remboursable à terme échu, souscrit le 01/04/N pour 360 000 € à 4 %. Dépenses engagées : 300 000 € le 01/04/N, 240 000 € le 01/07/N et 60 000 € le 01/10/N. L'entreprise active les coûts d'emprunt.

1. Calculer le coût de production de l'entrepôt.
2. Comptabiliser la production au 31/12/N, sachant que l'entreprise incorpore les charges financières.

CORRIGÉ

> **Calcul**
>
> Coût d'emprunt = 360 000 × 4 % × 9 / 12 = 10 800 €

> **Résultat**
>
> Coût de production = 300 000 + 240 000 + 60 000 + 10 800 = 600 000 + 10 800 = 610 800 €

31/12/N : entrepôt achevé

Compte	Libellé	Débit	Crédit
213	Constructions	610 800	
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles		600 000
66116	Intérêts des emprunts et dettes assimilées		10 800

Le corrigé de l'auteur calcule les intérêts sur la totalité de l'emprunt pendant 9 mois, sans tenir compte du rythme des dépenses : nous reprenons cette convention.

Exercice 12 · Sous-activité échelonnée sur deux exercices, activation des coûts d'emprunt

Le 01/09/N−1, la société Ravel commence la fabrication d'une machine-outil, qui dure 10 mois. Pour financer ce projet, elle contracte le 01/09/N−1 un emprunt de 360 000 €, remboursable in fine sur 5 ans au taux annuel de 2 %.

Première phase, du 01/09/N−1 au 31/12/N−1 (mise en place des infrastructures et élaboration de la structure) : matières consommées 360 000 € ; charges directes 60 000 € ; amortissement du matériel 30 000 € (dont 6 000 € d'amortissement dérogatoire) ; charges indirectes 12 000 € ; quote-part de frais généraux 15 000 €.

Seconde phase, du 01/01/N au 30/06/N (achèvement des installations) : matières consommées 480 000 € ; charges directes 180 000 € ; amortissement du matériel 54 000 € (dont 18 000 € d'amortissement dérogatoire) ; charges indirectes 50 400 € ; quote-part de frais généraux 18 000 €.

Les matières, charges directes et charges indirectes sont des charges opérationnelles (variables) ; l'amortissement et les frais généraux sont des charges de structure (fixes). Toutes les dépenses ont été enregistrées en charges. L'activité globale de l'entreprise a été de 80 % de l'activité normale en N−1 et de 90 % en N. Les dirigeants incorporent les coûts d'emprunt.

1. Rappeler la définition du coût de production d'une immobilisation corporelle.
2. Préciser le traitement comptable du coût de la sous-activité.
3. Déterminer la valeur d'entrée de la machine-outil.
4. Comptabiliser les écritures nécessaires en N−1 et en N.

CORRIGÉ

1. Définition. Le coût de production d'une immobilisation corporelle est le coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des autres coûts engagés pendant la production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent raisonnablement se rattacher à la production du bien.

2. Sous-activité. Son coût est exclu du coût de production : il reste en charges dans le résultat de l'exercice.

3. Valeur d'entrée. La machine est un actif produit pour soi-même : matières, main-d'œuvre directe, autres charges directes et indirectes (dont l'amortissement comptable, hors dérogatoire). Les frais généraux sont exclus. Les charges de structure sont retenues selon le taux d'activité. Les coûts d'emprunt sont activés (crédités pour neutralisation).

- Intérêts N−1 = 360 000 × 2 % × 4 / 12 = 2 400 ; intérêts N = 360 000 × 2 % × 6 / 12 = 3 600.
- Coût de production N−1 = 360 000 + 60 000 + 12 000 + [(30 000 − 6 000) × 80 %] + 2 400 = 453 600 (dont 2 400 d'intérêts)
- Coût de production N = 480 000 + 180 000 + 50 400 + [(54 000 − 18 000) × 90 %] + 3 600 = 746 400 (dont 3 600 d'intérêts)
- Coût de production total = 453 600 + 746 400 = 1 200 000 €

4. Écritures.

01/09/N−1 : emprunt

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banques	360 000	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		360 000

31/12/N−1 : coût de production N−1

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours	453 600	
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles		451 200
66116	Intérêts des emprunts et dettes assimilées		2 400

31/12/N−1 : intérêts courus non échus (360 000 × 2 % × 4 / 12)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
66116	Intérêts des emprunts et dettes assimilées	2 400	
1648	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit		2 400

30/06/N : machine achevée

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154	Matériel industriel	1 200 000	
231	Immobilisations corporelles en cours		453 600
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles		742 800
66116	Intérêts des emprunts et dettes assimilées		3 600

Exercice 13 · Livraison à soi-même échelonnée sur deux exercices, activation des coûts d'emprunt

La SA Golferia a deux activités : la conception et la réalisation de terrains de golf, puis la gestion de ces terrains. En N−1, elle décide de construire un hangar pour stocker ses équipements et machines. Montants hors taxes.

Coûts engagés en N−1 : frais administratifs généraux 6 000 € ; frais d'architecte 16 800 € ; matériaux 96 000 € ; main-d'œuvre interne 7 200 €. Les coûts imputables à la construction ont été comptabilisés en immobilisations en cours.

Coûts engagés en N : matériaux enregistrés en charges en mai N : 336 000 € ; main-d'œuvre 120 000 € ; chauffagiste enregistré en décembre N en immobilisation en cours : 60 000 € ; électricien : 36 000 € (facture reçue le 14/12/N, non comptabilisée et réglée le même jour ; l'électricien n'a pas opté pour la TVA sur les débits ; un acompte a été payé et comptabilisé le 01/11/N pour 14 400 €, dont 2 400 € de TVA) ; autres coûts imputables comptabilisés en charges : 40 800 €.

La société a obtenu un emprunt de 360 000 €, remboursable par annuités constantes sur 5 ans au taux annuel de 4 %. Les fonds ont été débloqués le 01/07/N. Le hangar est achevé le 31 décembre N.

1. Rappeler les conditions d'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée d'un actif.
2. Comptabiliser la facture de l'électricien.
3. Calculer le coût d'entrée du hangar, en incorporant le coût de l'emprunt, et enregistrer l'écriture nécessaire à la date d'achèvement.

CORRIGÉ

1. Conditions. Les coûts d'emprunt doivent : se rapporter à un actif éligible (longue période de préparation ou de construction avant utilisation ou vente) ; concerner la période de production, de l'acquisition jusqu'à la réception définitive ; pouvoir générer des avantages économiques futurs ; pouvoir être évalués de façon fiable ; être directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production de l'actif.

2. Facture de l'électricien. Le fournisseur n'ayant pas opté pour la TVA sur les débits, la TVA est exigible au paiement : on l'enregistre en 4458 (TVA à régulariser). Ses travaux pouvaient aussi être comptabilisés en charges (compte 615).

14/12/N : facture de l'électricien (36 000 HT + 7 200 de TVA)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
231	Immobilisations corporelles en cours	36 000	
4458	TVA à régulariser ou en attente	7 200	
238	Avances et acomptes versés sur immobilisations		14 400
512	Banques		28 800

3. Coût de production. Le hangar est produit par l'entreprise pour elle-même : matières, main-d'œuvre directe, autres charges directes et indirectes. Les coûts d'emprunt sont activés et crédités (neutralisation). Les frais administratifs généraux sont exclus.

- Coût de production N−1 = 16 800 + 96 000 + 7 200 = 120 000
- Coût de production N = 336 000 + 120 000 + 60 000 + 36 000 + 40 800 + (360 000 × 4 % × 6 / 12) = 600 000
- Coût de production total = 120 000 + 600 000 = 720 000 € (dont 7 200 d'intérêts)

31/12/N : hangar achevé

Compte	Libellé	Débit	Crédit
213	Constructions	720 000	
231	Immobilisations corporelles en cours (1)		216 000
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles (2)		496 800
66116	Intérêts des emprunts et dettes assimilées		7 200

(1) 120 000 + 60 000 + 36 000 = 216 000. (2) 600 000 − 60 000 − 36 000 − 7 200 = 496 800.

Si la facture de l'électricien avait été comptabilisée en charges, le compte 231 aurait été soldé pour 180 000 € et le compte 722 crédité de 532 800 € (180 000 + 532 800 + 7 200 = 720 000).

Exercice 14 · Sous-activité et coûts d'emprunt sur deux exercices

La société Zoran produit en interne une machine-outil innovante, avec un module de contrôle. Après des études de faisabilité début N−1, la direction décide de la produire. La production commence début avril N−1 et dure jusqu'à la mise en service, le 1er octobre N. Les données de la comptabilité analytique ont été correctement comptabilisées.

1. Évaluer le coût de production de la machine, en justifiant les éléments inclus et exclus.
2. Comptabiliser l'écriture à l'achèvement de la machine.

CORRIGÉ

Données (en euros)

Éléments	N−1	N
Matières consommées	120 000	42 000
Charges directes variables	37 200	13 200
Charges fixes indirectes	12 000	6 000
Amortissement des équipements de production		18 000 (dont 6 000 dérogatoires)
Quote-part de frais d'administration générale	9 600	20 400

Sous-activité : coefficient de 90 % en N−1 et de 80 % en N. Emprunt de 48 000 € souscrit le 1er avril N, remboursable in fine à 5 %. L'entreprise active les coûts d'emprunt.

1. Coût de production. Coût d'acquisition des matières consommées, plus les autres coûts engagés (charges directes et indirectes raisonnablement rattachables). Sont exclus : les frais d'administration générale et les amortissements dérogatoires. Les charges fixes sont retenues selon le coefficient de sous-activité.

Les intérêts ne sont activés que jusqu'à la mise en service (1er octobre N) : 6 mois. (Le corrigé de l'auteur retient 9 mois dans sa formule : point à confirmer avec lui.)

- Coût de production N−1 = 120 000 + 37 200 + (12 000 × 90 %) = 168 000
- Coût de production N = 42 000 + 13 200 + (6 000 × 80 %) + (18 000 − 6 000) + (48 000 × 5 % × 6 / 12) = 55 200 + 4 800 + 12 000 + 1 200 = 73 200
- Coût de production total = 168 000 + 73 200 = 241 200 € (dont 1 200 d'intérêts)

01/10/N : machine mise en service

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154	Matériel industriel	241 200	
231	Immobilisations corporelles en cours		168 000
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles		72 000
66116	Intérêts des emprunts et dettes assimilées		1 200

Un compte de produits sert à compenser les charges déjà comptabilisées pour la fabrication : le résultat n'est plus affecté par ces charges et elles peuvent être inscrites en immobilisations au bilan.

Thème 2 · Amortissement des immobilisations corporelles

Exercice 15 · Amortissement linéaire et valeur résiduelle

Un matériel est acquis et mis en service le 1er octobre N pour 72 000 € HT. Sa durée d'utilisation est de 5 ans. Sa valeur résiduelle à l'issue des 5 ans est estimée à 12 000 €. Le mode d'amortissement est linéaire.

1. Présenter le plan d'amortissement comptable.
2. Définir la valeur résiduelle.
3. Justifier les conditions de traitement de la valeur résiduelle dans la base amortissable.
4. Justifier les divergences entre règles comptables et fiscales sur la base d'amortissement, présenter la première ligne du plan d'amortissement dérogatoire et comptabiliser les écritures au 31/12/N.
5. Présenter un extrait de bilan concernant cette immobilisation au 31/12/N.

CORRIGÉ

1. Plan comptable. La base amortissable est la valeur d'origine moins la valeur résiduelle nette des coûts de sortie : 72 000 − 12 000 = 60 000 €.

Plan d'amortissement comptable

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	60 000	3 000 (1)	3 000	69 000
N+1	60 000	12 000	15 000	57 000
N+2	60 000	12 000	27 000	45 000
N+3	60 000	12 000	39 000	33 000
N+4	60 000	12 000	51 000	21 000
N+5	60 000	9 000	60 000	12 000

(1) (60 000 / 5) × 3 / 12 = 3 000 ; 60 000 / 5 = 12 000 ; (60 000 / 5) × 9 / 12 = 9 000.

2. Valeur résiduelle. C'est le prix de cession estimé à la fin de l'utilisation du bien, sous déduction des coûts de sortie.

3. Conditions. L'entité ne tient compte de la valeur résiduelle que si elle est à la fois significative et mesurable.

4. Divergences. Comptablement, la base est réduite de la valeur résiduelle ; fiscalement, elle ne l'est pas : la base fiscale est de 72 000 €. L'écart produit un amortissement dérogatoire.

Plan d'amortissement fiscal

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	72 000	3 600 (1)	3 600	68 400
N+1	72 000	14 400	18 000	54 000
N+2	72 000	14 400	32 400	39 600
N+3	72 000	14 400	46 800	25 200
N+4	72 000	14 400	61 200	10 800
N+5	72 000	10 800	72 000	0

(1) (72 000 / 5) × 3 / 12 = 3 600. Dérogatoire en N : amortissement fiscal 3 600 − amortissement comptable 3 000 = dotation de 600.

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	3 000	
28154	Amortissements du matériel industriel		3 000

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	600	
145	Amortissements dérogatoires		600

5. Bilan au 31/12/N. Actif : matériel industriel, brut 72 000 ; amortissements 3 000 ; net 69 000. Passif : provisions réglementées 600. (Le manuel intitule la ligne « matériel de transport » alors que l'écriture est en 28154 : nous écrivons « matériel industriel ».)

Exercice 16 · Amortissement linéaire, valeur résiduelle et coûts de sortie

Un véhicule utilitaire est acquis et mis en service le 1er juillet N pour 30 000 € HT. Sa durée d'utilisation est de 5 ans. La valeur résiduelle à l'issue des 5 ans est estimée à 7 200 € ; les frais de revente sont estimés à 1 200 €. Le mode est linéaire.

1. Rappeler la définition de l'amortissement et du plan d'amortissement.
2. Présenter les plans d'amortissement comptable et fiscal, la première ligne du plan dérogatoire, et comptabiliser les écritures au 31/12/N.

CORRIGÉ

1. Définitions. L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. Le plan d'amortissement traduit cette répartition selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus, en fonction de l'utilisation probable.

2. Plans. Base comptable = 30 000 − (7 200 − 1 200) = 24 000 € ; annuité 24 000 / 5 = 4 800 € ; première année : 4 800 × 6 / 12 = 2 400 €.

Plan comptable

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	24 000	2 400	2 400	27 600
N+1	24 000	4 800	7 200	22 800
N+2	24 000	4 800	12 000	18 000
N+3	24 000	4 800	16 800	13 200
N+4	24 000	4 800	21 600	8 400
N+5	24 000	2 400	24 000	6 000

Fiscalement, la base n'est pas réduite de la valeur résiduelle : 30 000 € ; annuité 6 000 € ; première année 3 000 €.

Plan fiscal

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	30 000	3 000	3 000	27 000
N+1	30 000	6 000	9 000	21 000
N+2	30 000	6 000	15 000	15 000
N+3	30 000	6 000	21 000	9 000
N+4	30 000	6 000	27 000	3 000
N+5	30 000	3 000	30 000	0

Plan dérogatoire de N : fiscal 3 000, comptable 2 400, dotation 600.

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	2 400	
28182	Amortissements du matériel de transport		2 400

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	600	
145	Amortissements dérogatoires		600

(Le manuel utilise 28154, matériel industriel, pour ce véhicule ; nous retenons 28182, matériel de transport.)

Exercice 17 · Amortissement en unités d'œuvre et valeur résiduelle

Un matériel est acquis et mis en service le 1er octobre N pour 66 000 € ; les frais d'installation sont de 8 400 €. Sa durée de vie est de 5 ans. Les avantages attendus sont mesurés par les quantités fabriquées : N 3 000 ; N+1 10 800 ; N+2 24 000 ; N+3 30 000 ; N+4 4 200 ; total 72 000 unités. Le matériel sera revendu 2 400 € HT en fin d'utilisation (valeur significative).

1. Indiquer l'intérêt d'un amortissement en unités d'œuvre et ses limites.
2. Présenter les plans d'amortissement comptable et fiscal, la première ligne du plan dérogatoire, et comptabiliser les écritures au 31/12/N.

CORRIGÉ

1. Intérêt et limites. L'amortissement en unités d'œuvre doit donner une approche plus réelle que le linéaire : l'unité peut être le kilométrage, les quantités produites, etc. Il traduit mieux la consommation réelle des avantages. Mais il est souvent difficile à appliquer : il faut suivre individuellement les unités d'œuvre et réviser régulièrement l'estimation de la durée de vie en unités.

> **Calcul**
>
> Base amortissable = (66 000 + 8 400) − 2 400 = 72 000 € (soit 1 € par unité)

Plan comptable (annuité = base × unités de l'année / 72 000)

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	72 000	3 000	3 000	71 400
N+1	72 000	10 800	13 800	60 600
N+2	72 000	24 000	37 800	36 600
N+3	72 000	30 000	67 800	6 600
N+4	72 000	4 200	72 000	2 400

VNC : 74 400 − 3 000 = 71 400 ; 74 400 − 13 800 = 60 600 ; etc. jusqu'à 74 400 − 72 000 = 2 400.

2. Fiscalité. La base fiscale n'est pas réduite de la valeur résiduelle : 74 400 €. L'amortissement en unités d'œuvre n'est pas reconnu fiscalement : on applique le linéaire, à défaut d'un mode plus intéressant (dégressif).

Plan fiscal

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	74 400	3 720 (1)	3 720	70 680
N+1	74 400	14 880	18 600	55 800
N+2	74 400	14 880	33 480	40 920
N+3	74 400	14 880	48 360	26 040
N+4	74 400	14 880	63 240	11 160
N+5	74 400	11 160	74 400	0

(1) (74 400 / 5) × 3 / 12 = 3 720 ; 14 880 − 3 720 = 11 160. Dérogatoire N : fiscal 3 720, comptable 3 000, dotation 720.

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	3 000	
28154	Amortissements du matériel industriel		3 000

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	720	
145	Amortissements dérogatoires		720

Exercice 18 · Valeur d'entrée et amortissement dégressif

L'entreprise Cadrix a acquis le 25 avril N un matériel, mis en service le 15 mai N. Prix d'achat 24 000 € HT ; remise de 5 % ; frais de montage supportés : 1 200 € HT ; durée d'utilisation 5 ans. L'entreprise bénéficie de l'amortissement dégressif, dont le plan est communiqué : N 6 300 ; N+1 6 195 ; N+2 4 026,75 ; N+3 3 739,13 ; N+4 3 739,12 (taux 35 %, premier calcul sur 9 mois : avril à décembre).

1. Comptabiliser les écritures au 31/12/N.

CORRIGÉ

Calcul

Base amortissable = (24 000 × 95 %) + 1 200 = 24 000 €

La première annuité comptable se calcule à partir de la date exacte de mise en service (15 mai N), soit 7,5 mois.

Plan comptable linéaire

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	24 000	3 000 (1)	3 000	21 000
N+1	24 000	4 800	7 800	16 200
N+2	24 000	4 800	12 600	11 400
N+3	24 000	4 800	17 400	6 600
N+4	24 000	4 800	22 200	1 800
N+5	24 000	1 800	24 000	0

(1) (24 000 / 5) × 7,5 / 12 = 3 000 ; 24 000 / 5 = 4 800 ; 4 800 − 3 000 = 1 800.

Plan fiscal dégressif (donné)

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	24 000	6 300,00	6 300,00	17 700,00
N+1	17 700	6 195,00	12 495,00	11 505,00
N+2	11 505	4 026,75	16 521,75	7 478,25
N+3	7 478,25	3 739,13	20 260,88	3 739,12
N+4	3 739,12	3 739,12	24 000,00	0

Des textes particuliers de niveau supérieur (amortissement dégressif) autorisent un amortissement dérogatoire pour bénéficier du maximum de déductibilité. Dérogatoire N : fiscal 6 300, comptable 3 000, dotation 3 300.

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	3 000	
28154	Amortissements du matériel industriel		3 000

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	3 300	
145	Amortissements dérogatoires		3 300

Exercice 19 · Plans d'amortissement : valeur résiduelle, durée d'usage, unités d'œuvre, dégressif

La société Amoris a acquis les immobilisations suivantes courant N.

Matériel A : acquis le 12/12/N pour 120 000 € HT, remise de 10 %, frais d'installation 6 000 € HT, mise en service le 15/01/N+1, durée d'utilisation 5 ans, amortissement dégressif souhaité (fiscalement 35 %, arrondi à l'euro).

Matériel B : acquis le 02/01/N pour 30 000 € HT ; durée 4 ans ; amortissement proportionnel aux unités d'œuvre consommées : 1 500, 2 000, 3 500 et 3 000 pour N, N+1, N+2 et N+3.

Matériel C : acquis le 02/01/N pour 240 000 € HT, linéaire sur 6 ans ; durée d'usage 4 ans ; valeur résiduelle 24 000 € ; dégressif souhaité (fiscalement : 31,25 % puis linéaire sur la durée restante).

Matériel D : acquis le 01/07/N pour 96 000 € HT, linéaire sur 12 ans ; durée d'usage 8 ans ; l'entreprise ne bénéficie pas du régime des PME.

Matériel E : acquis le 02/01/N pour 33 600 € HT, utilisé uniquement pour fabriquer un produit au cycle de 5 ans ; ventes prévisionnelles : 1 200, 6 000, 6 000, 3 600 et 2 400 unités de N à N+4 ; revente espérée 2 400 € HT ; dégressif souhaité (fiscalement 35 %).

1. Présenter les deux premières lignes des plans d'amortissement et comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N.
2. Exposer les informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels.

CORRIGÉ

Principe. Le mode d'amortissement comptable doit traduire au mieux le rythme de consommation des avantages (unités d'œuvre, à défaut linéaire). Fiscalement, le dégressif permet de constater plus de charges les premières années. Les amortissements dérogatoires se comptabilisent en capitaux propres (provisions réglementées), pas en diminution de l'actif, pour respecter l'image fidèle.

Matériel A. Valeur d'entrée = (120 000 × 90 %) + 6 000 = 114 000. Fiscal N : 114 000 × 35 % × 1 / 12 = 3 325 ; fiscal N+1 : (114 000 − 3 325) × 35 % = 38 736 (arrondi). Comptable N : 0 (mise en service en N+1) ; N+1 : (114 000 / 5) × 345 / 360 = 21 850.

Matériel A

Années	Fiscal (dégressif)	Comptable (linéaire)	Dotations dérogatoires	Reprises
N	3 325	0	3 325	
N+1	38 736	21 850	16 886	

Matériel B. Fiscal (linéaire) : 30 000 / 4 = 7 500. Comptable (unités) : N : 30 000 × 1 500 / 10 000 = 4 500 ; N+1 : 30 000 × 2 000 / 10 000 = 6 000. L'amortissement en unités d'œuvre n'est pas reconnu fiscalement.

Matériel B

Années	Fiscal (linéaire)	Comptable (unités d'œuvre)	Dotations dérogatoires	Reprises
N	7 500	4 500	3 000	
N+1	7 500	6 000	1 500	

Matériel C. Comptable (linéaire sur 6 ans) : (240 000 − 24 000) / 6 = 36 000. Fiscal : durée d'usage 4 ans, 25 % × 1,25 = 31,25 % : N : 240 000 × 31,25 % = 75 000. N+1 : (240 000 − 75 000) = 165 000 ; le linéaire sur 3 ans restants (55 000) dépasse 31,25 % × 165 000 = 51 562,50 : on retient 55 000.

Matériel C

Années	Fiscal (dégressif)	Comptable (linéaire)	Dotations dérogatoires	Reprises
N	75 000	36 000	39 000	
N+1	55 000	36 000	19 000	

Matériel D. Durée d'usage différente de la durée réelle. Fiscal : 96 000 / 8 = 12 000 ; N : 12 000 × 180 / 360 = 6 000. Comptable : 96 000 / 12 = 8 000 ; N : 4 000. Sans régime PME : l'amortissement comptable suit la durée réelle, et l'écart est dérogatoire. Dans un régime PME, l'entreprise retiendrait directement la durée d'usage : comptable = fiscal (6 000 en N, 12 000 en N+1).

Matériel D

Années	Fiscal	Comptable	Dotations dérogatoires	Reprises
N	6 000	4 000	2 000	
N+1	12 000	8 000	4 000	

(Le manuel donne pour N+1 des valeurs de dotation et de reprise qui ne concordent pas avec ce calcul ; nous avons recalculé : [à vérifier avec l'auteur].)

Matériel E. Base comptable = 33 600 − 2 400 = 31 200 ; total des unités 19 200. Comptable N : 31 200 × 1 200 / 19 200 = 1 950 ; N+1 : 31 200 × 6 000 / 19 200 = 9 750. Fiscal : N : 33 600 × 35 % = 11 760 ; N+1 : (33 600 − 11 760) × 35 % = 7 644. En N+1, l'amortissement fiscal est inférieur au comptable : il y a une reprise.

Matériel E

Années	Fiscal (dégressif)	Comptable (unités d'œuvre)	Dotations dérogatoires	Reprises
N	11 760	1 950	9 810	
N+1	7 644	9 750		2 106

Écritures au 31/12/N.

31/12/N : annuités comptables (0 + 4 500 + 36 000 + 4 000 + 1 950)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	46 450	
28154	Amortissements du matériel industriel		46 450

31/12/N : annuités dérogatoires (3 325 + 3 000 + 39 000 + 2 000 + 9 810)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	57 135	
145	Amortissements dérogatoires		57 135

2. Annexe. Le tableau des amortissements, avec les taux et modes d'amortissement utilisés. Pour chaque catégorie d'immobilisations : les postes du compte de résultat qui incluent la dotation aux amortissements ; le détail et la justification des amortissements exceptionnels liés à la législation fiscale.

Exercice 20 · Valeur d'entrée, valeur résiduelle, durée d'usage et durée réelle

La SA Vélocia, qui vend des bicyclettes, accessoires et vêtements pour cyclistes, a acquis le 01/04/N un véhicule utilitaire pour 15 600 € HT ; remise commerciale 10 % ; accessoires 240 € ; forfait livraison 120 € ; carte grise 230 € ; carburant 24 €. Elle renouvelle ce type de véhicule tous les 3 ans. La cote d'un véhicule de 3 ans est de 7 200 € au 01/04/N. La durée d'usage est de 5 ans. L'entreprise veut la déductibilité fiscale maximale. Elle n'inclut pas la carte grise dans la valeur d'entrée.

Elle possède aussi un véhicule de tourisme acquis le 1er juillet N−3 pour 30 000 € TTC, amorti linéairement sur 5 ans. Le tableau des amortissements au 31/12/N−1 donne : amortissements début N−1 : 7 200 ; dotations : 4 800 ; reprises : 0 ; amortissements fin N−1 : 12 000.

1. Calculer la valeur d'entrée du véhicule utilitaire.
2. Définir l'amortissement d'une immobilisation, la valeur résiduelle et le plan d'amortissement.
3. Présenter les deux premières lignes du plan d'amortissement du véhicule utilitaire et comptabiliser les écritures au 31/12/N.
4. Retrouver la valeur résiduelle du véhicule de tourisme et comptabiliser les écritures au 31/12/N.

CORRIGÉ

1. Valeur d'entrée

Valeur d'entrée = (15 600 × 90 %) + 240 + 120 = 14 400 € (carte grise et carburant exclus)

2. Définitions. L'amortissement est la constatation comptable de la consommation des avantages attendus d'une immobilisation, sur une durée d'utilisation ou une consommation d'unités d'œuvre. La valeur résiduelle est le prix de cession à la fin de l'utilisation, sous déduction des coûts de sortie (commissions, transport, publicité) ; l'entité n'en tient compte que si elle est significative (elle modifie sensiblement les amortissements) et mesurable (déterminable de façon fiable dès l'origine).

Le plan d'amortissement traduit la répartition de la valeur amortissable selon le rythme de consommation des avantages.

3. Plan. Divergences : valeur résiduelle et durée d'usage différente de la durée réelle. Fiscal : 14 400 / 5 = 2 880 ; N : × 270 / 360 = 2 160. Comptable : durée réelle 3 ans, base 14 400 − 7 200 = 7 200 ; 7 200 / 3 = 2 400 ; N : × 270 / 360 = 1 800.

Plan du véhicule utilitaire

Années	Fiscal	Comptable	Dotations dérogatoires
N	2 160	1 800	360
N+1	2 880	2 400	480

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	1 800	
28182	Amortissements du matériel de transport		1 800

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	360	
145	Amortissements dérogatoires		360

4. Véhicule de tourisme. Dotation de N−1 : 4 800 = (30 000 − VR) / 5, donc VR = 6 000 €. Fiscalement 30 000 / 5 = 6 000 par an, la moitié la première année (juillet).

Extrait du plan

Années	Fiscal	Comptable	Dotations dérogatoires
N−3	3 000	2 400	600
N−2	6 000	4 800	1 200
N−1	6 000	4 800	1 200
N	6 000	4 800	1 200

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	4 800	
28182	Amortissements du matériel de transport		4 800

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	1 200	
145	Amortissements dérogatoires		1 200

Exercice 21 · Amortissements différés

La société Difal a acquis le 01/04/N−3 un matériel pour 960 000 € HT, amortissable en dégressif sur 5 ans (taux 35 %). Les dotations de N−2 et de N−1 ont été omises. L'entreprise pratique la double annuité.

Plan fiscal dégressif communiqué : N−3 : 252 000 (960 000 × 35 % × 9 / 12) ; N−2 : 247 800 ; N−1 : 161 070 ; N : 149 565 ; N+1 : 149 565.

1. Présenter les plans d'amortissement.
2. Comptabiliser les écritures au 31/12/N.

CORRIGÉ

1. Plans. Plan fiscal : 960 000 × 35 % × 9 / 12 = 252 000 ; (960 000 − 252 000) × 35 % = 247 800 ; (708 000 − 247 800) × 35 % = 161 070 ; la VNC restante de 299 130 est répartie en deux sur les deux dernières années : 149 565 chacune.

Plan comptable à l'origine (linéaire sur 5 ans)

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N−3	960 000	144 000 (1)	144 000	816 000
N−2		192 000 (2)	336 000	624 000
N−1		192 000	528 000	432 000
N		192 000	720 000	240 000
N+1		192 000	912 000	48 000
N+2		48 000	960 000	0

(1) (960 000 / 5) × 270 / 360 = 144 000 ; (2) 960 000 / 5 = 192 000.

Amortissements irrégulièrement différés (AID). Seul l'amortissement de N−3 a été comptabilisé : 252 000. Le minimum cumulé à fin N−1 est de 528 000.

Calcul au 31/12/N−1

Années	Amortissement comptabilisé	Cumul comptabilisé	Amortissement comptable minimum	Cumul minimum
N−3	252 000	252 000	144 000	144 000
N−2	0	252 000	192 000	336 000
N−1	0	252 000	192 000	528 000

- Dotation omise (DAP) = 247 800 + 161 070 = 408 870.
- Cumul des minimums (528 000) > cumul comptabilisé (252 000) : AID = 528 000 − 252 000 = 276 000.
- ARD = (247 800 + 161 070) − 276 000 = 132 870.

Plan rectifié : double annuité

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Dotations dérogatoires	Reprises dérogatoires
N−3	252 000	144 000	108 000	
N−2	0	0		
N−1	0	0		
N	558 435 (1)	576 000 (2)		17 565
N+1	149 565	192 000		42 435
N+2	0	48 000		48 000
Total	960 000	960 000	108 000	108 000

(1) 149 565 + 408 870 = 558 435 ; (2) 192 000 × 3 = 576 000 (N−2, N−1 et N).

2. Écritures. La dotation omise est comptabilisée dès l'exercice où l'erreur est constatée, en enregistrant deux années de dotation (méthode de la double annuité). Une omission est en principe rare ; on pourrait la comptabiliser en charges exceptionnelles (6871), mais cet événement fait partie de la vie courante : il est préférable de la passer en résultat courant.

31/12/N : annuités comptables (3 × 192 000)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	576 000	
28154	Amortissements du matériel industriel		576 000

31/12/N : reprise dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
145	Amortissements dérogatoires	17 565	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		17 565

Thème 2 · Révision du plan d'amortissement et dépréciation

Exercice 22 · Modification de la durée d'utilisation

La société Modis a acquis le 02/01/N un matériel pour 14 400 € HT, amorti en linéaire sur 8 ans. Après 3 ans d'utilisation, il faut augmenter la cadence de production : la durée d'utilisation totale est ramenée à 6 ans.

1. Définir les conditions de révision d'un plan d'amortissement.
2. Établir le plan d'amortissement rectifié.

CORRIGÉ

1. Conditions. Il existe trois types de changements comptables : changement de méthode, changement d'estimation, correction d'erreur. Les estimations comptables résultent du jugement et d'hypothèses dans l'application d'une méthode. Un changement d'estimation vient d'un changement de circonstances, de nouvelles informations ou d'une expérience nouvelle.

Ici, la réduction de la durée d'utilisation (6 ans au lieu de 8), due à l'augmentation des cadences, est un changement d'estimation. Une modification significative de l'utilisation d'un actif entraîne une révision du plan. L'effet est prospectif : il ne touche que l'exercice du changement et les exercices futurs. L'incidence de l'exercice en cours va en résultat d'exploitation ; la dotation est calculée à partir de la VNC sur la durée résiduelle ; les amortissements antérieurs ne sont pas remis en cause. Le changement est justifié en annexe.

2. Plan rectifié. Annuité initiale : 14 400 / 8 = 1 800. Après 3 ans : VNC = 14 400 − 5 400 = 9 000, à amortir sur 6 − 3 = 3 ans : 3 000 par an.

Plan rectifié

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	14 400	1 800	1 800	12 600
N+1	14 400	1 800	3 600	10 800
N+2	14 400	1 800	5 400	9 000
N+3	9 000	3 000	8 400	6 000
N+4	9 000	3 000	11 400	3 000
N+5	9 000	3 000	14 400	0

Exercice 23 · Période d'incorporation des coûts, coûts d'emprunt, modification de la durée d'utilisation

La société Forgea a décidé le 01/06/N−2 d'acquérir une machine-outil. La machine est livrée et facturée le 10/06/N−2 : 216 000 € HT, remise de 10 % ; transport 1 200 € HT ; installation 720 € HT ; tests de fonctionnement 480 € HT. Le personnel a été formé par des salariés de l'entreprise : coût estimé 1 200 €. Le financement a été assuré par un emprunt qui a engendré 600 € de coûts d'emprunt sur la période de production ; les conditions d'activation sont réunies. La machine est mise en service le 01/10/N−2. Sa durée d'utilisation est de 10 ans. Le fournisseur reprendra la machine à la fin pour 24 000 €.

À la suite d'une utilisation intensive, la société envisage de réduire la durée d'utilisation à 6 ans à compter du 01/01/N. TVA : 20 %.

1. Rappeler la définition de la période d'incorporation des coûts et déterminer la valeur d'entrée de la machine.
2. Reconstituer l'écriture d'acquisition.
3. Si les tests avaient été faits par le personnel de l'entreprise, quelles incidences sur le coût d'acquisition ? L'écriture d'acquisition aurait-elle changé ?
4. Présenter les deux premières lignes du plan d'amortissement.
5. Qualifier la modification de la durée d'utilisation et indiquer la dotation comptable de l'exercice N.

CORRIGÉ

1. Période d'incorporation. Elle démarre à la décision de la direction d'acquérir l'immobilisation et s'arrête quand l'immobilisation est en état de fonctionner : du 01/06/N−2 au 01/10/N−2, soit 4 mois. La machine est acquise à titre onéreux : prix net et coûts directement attribuables ; l'entreprise a activé les frais d'acquisition (dont les coûts d'emprunt). Les coûts d'emprunt sont crédités (neutralisation). La formation, interne, n'est pas incorporable.

> **Résultat**
>
> Valeur d'entrée = (216 000 × 90 %) + 1 200 + 720 + 480 + 600 = 197 400 € (dont 600 de coûts d'emprunt)

2. Écriture d'acquisition. TVA sur 194 400 + 1 200 + 720 + 480 = 196 800.

10/06/N−2 : acquisition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154	Matériel industriel	197 400	
44562	TVA sur immobilisations (196 800 × 20 %)	39 360	
404	Fournisseurs d'immobilisations (196 800 × 1,20)		236 160
66116	Intérêts des emprunts et dettes assimilées		600

3. Tests faits par le personnel. Les tests de fonctionnement entrent dans le coût d'acquisition, qu'ils soient faits par le personnel ou par une entreprise extérieure : le coût d'acquisition est inchangé (197 400 €). L'écriture change, car ces 480 € ne sont plus facturés : ils sont crédités au compte 722.

10/06/N−2 : acquisition, tests faits par le personnel

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154	Matériel industriel	197 400	
44562	TVA sur immobilisations (196 320 × 20 %)	39 264	
404	Fournisseurs d'immobilisations (196 320 × 1,20)		235 584
722	Production immobilisée – immobilisations corporelles		480
66116	Intérêts des emprunts et dettes assimilées		600

4. Plan. Divergences : valeur résiduelle. Fiscalement, la base n'est pas réduite de la valeur résiduelle (197 400) ; comptablement, elle l'est (197 400 − 24 000 = 173 400).

Deux premières lignes

Années	Fiscal	Comptable	Dotations dérogatoires
N−2	4 935 (1)	4 335 (3)	600
N−1	19 740 (2)	17 340 (4)	2 400

(1) (197 400 / 10) × 3 / 12 = 4 935 ; (2) 197 400 / 10 = 19 740 ; (3) ((197 400 − 24 000) / 10) × 3 / 12 = 4 335 ; (4) (197 400 − 24 000) / 10 = 17 340.

5. Modification de la durée. C'est un changement d'estimation : le plan est modifié de façon prospective. VNC comptable = 197 400 − (4 335 + 17 340) = 175 725. Durée résiduelle = 6 − (3 / 12 + 1) = 4,75 ans. Le plan initial retenait une base nette de la valeur résiduelle ; la révision la conserve : dotation N = (175 725 − 24 000) / 4,75 = 31 942,11 €.

(Le corrigé de l'auteur divise la VNC entière par 4,75 sans déduire la valeur résiduelle : à confirmer avec lui.)

Exercice 24 · Unités d'œuvre : modification du rythme de consommation

La société Prelia a acquis un véhicule utilitaire le 1er juillet N−2 pour 21 600 € HT, mis en service le même jour. Pour respecter au mieux la définition de l'amortissement, elle a retenu les kilomètres parcourus comme unités d'œuvre. Elle prévoyait d'utiliser le véhicule jusqu'au 31/12/N+2. La valeur de revente à cette date est estimée à 4 200 € HT ; les frais de remise en état avant cession sont estimés à 600 € HT.

Rythme de consommation prévu au 1er juillet N−2 : N−2 18 000 km ; N−1 24 000 ; N 42 000 ; N+1 18 000 ; N+2 18 000 ; total 120 000 km.

À la suite d'un élargissement de la zone de clientèle, une révision s'impose. Rythme prévu au 1er juillet N : N 48 000 km ; N+1 24 000 ; N+2 24 000 ; total 96 000 km.

1. Définir l'amortissement et la valeur résiduelle d'un actif amortissable.
2. Indiquer les causes de révision d'un plan d'amortissement.
3. Présenter le plan d'amortissement révisé.

4. Enregistrer l'écriture nécessaire au 31/12/N (négliger l'amortissement fiscal).

CORRIGÉ

1. Définitions. L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif en fonction de son utilisation. La valeur résiduelle est le montant net des coûts de sortie qu'une entité obtiendrait en cédant l'actif à la fin de son utilisation.

2. Causes de révision. Le rythme ou la durée de consommation des avantages économiques change de façon significative par rapport à ce qui était prévu ; ou le bien a subi une dépréciation.

3. Plan révisé. Valeur résiduelle nette = 4 200 − 600 = 3 600. Base initiale = 21 600 − 3 600 = 18 000. En N−2 et N−1 : 18 000 × 18 000 / 120 000 = 2 700 ; 18 000 × 24 000 / 120 000 = 3 600. VNC fin N−1 = 21 600 − 6 300 = 15 300 ; nouvelle base = 15 300 − 3 600 = 11 700.

Plan rectifié

Périodes	Base	Annuités	Cumul	VNC
N−2	18 000	2 700	2 700	18 900
N−1	18 000	3 600	6 300	15 300
N	11 700	5 850	12 150	9 450
N+1	11 700	2 925	15 075	6 525
N+2	11 700	2 925	18 000	3 600

N : 11 700 × 48 000 / 96 000 = 5 850 ; N+1 et N+2 : 11 700 × 24 000 / 96 000 = 2 925. (Comme le manuel, on applique les 48 000 km à l'exercice N entier.)

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	5 850	
28182	Amortissements du matériel de transport		5 850

Exercice 25 · Modification de la base

amortissable : dépréciation et reprise

La société Déprea a acquis un matériel le 02/01/N pour 30 000 € HT. Durée d'utilisation 5 ans, mode linéaire. Au 31/12/N+1, un indice montre que le matériel a perdu de la valeur ; un test de dépréciation est fait : valeur vénale 14 400 €, valeur d'usage 12 000 €. Au 31/12/N+2, un second test donne une valeur actuelle de 13 200 €.

1. Établir le plan d'amortissement en tenant compte des modifications de valeur.
2. Comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N+1 et au 31/12/N+2.

CORRIGÉ

1. Plan à l'origine. 30 000 / 5 = 6 000 par an.

Plan d'origine

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	30 000	6 000	6 000	24 000
N+1	30 000	6 000	12 000	18 000
N+2	30 000	6 000	18 000	12 000
N+3	30 000	6 000	24 000	6 000
N+4	30 000	6 000	30 000	0

Plan rectifié. Une dépréciation est la perte probable de valeur d'un élément d'actif. L'entreprise apprécie s'il existe un indice interne ou externe de perte de valeur, puis fait un test : on compare la VNC à la valeur actuelle (la plus élevée de la valeur vénale et de la valeur d'usage). Elle constate une dépréciation si la valeur actuelle est inférieure à la VNC.

Au 31/12/N+1 : valeur actuelle = max (14 400 ; 12 000) = 14 400 < VNC 18 000 : dépréciation = 3 600. Nouvelle base = 14 400, à amortir sur 3 ans : 4 800 par an.

Au 31/12/N+2 : VNC après dépréciation = 14 400 − 4 800 = 9 600 ; VNC d'origine = 12 000 ; valeur actuelle 13 200 > 12 000 : la reprise est limitée à ce que serait la VNC sans dépréciation : 12 000 − 9 600 = 2 400. Nouvelle base = 12 000, sur 2 ans : 6 000 par an.

Plan rectifié

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Valeur actuelle	Dotation	R
N	30 000	6 000	6 000	24 000	24 000			
N+1	30 000	6 000	12 000	18 000	18 000	14 400	3 600	
N+2	14 400	4 800	16 800	13 200	9 600	13 200		2
N+3	12 000	6 000	22 800	7 200	6 000			
N+4	6 000	6 000	28 800	1 200	0			

2. Écritures.

31/12/N+1 : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	6 000	
28154	Amortissements du matériel industriel		6 000

31/12/N+1 : dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations	3 600	
29154	Dépréciations du matériel industriel		3 600

31/12/N+2 : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	4 800	
28154	Amortissements du matériel industriel		4 800

31/12/N+2 : reprise de la dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
29154	Dépréciations du matériel industriel	2 400	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations		2 400

Exercice 26 · Modification de la base amortissable : machine-outil sur 10 ans

La société Wekta a acquis une machine-outil le 02/01/N−4 pour 120 000 € HT, amortissable sur 10 ans en linéaire. Test de dépréciation au 31/12/N : valeur d'usage 36 000 €, valeur vénale 48 000 €. Second test au 31/12/N+1 : valeur vénale 42 000 €.

1. Présenter le plan d'amortissement rectifié.

CORRIGÉ

Plan d'origine. 120 000 / 10 = 12 000 par an ; VNC fin N = 120 000 − 5 × 12 000 = 60 000 ; VNC fin N+1 = 48 000.

Fin N. Valeur actuelle = max (36 000 ; 48 000) = 48 000 < 60 000 : dépréciation de 12 000. Nouvelle base : 48 000 sur les 5 ans restants : 9 600 par an.

Fin N+1. VNC après dépréciation = 48 000 − 9 600 = 38 400 ; valeur actuelle 42 000 > 38 400 et < VNC d'origine (48 000) : reprise de 42 000 − 38 400 = 3 600. Nouvelle base : 42 000 sur 4 ans : 10 500 par an.

Plan rectifié

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Valeur actuelle	Dotation	R
N−4	120 000	12 000	12 000	108 000	108 000			
N−3	120 000	12 000	24 000	96 000	96 000			
N−2	120 000	12 000	36 000	84 000	84 000			
N−1	120 000	12 000	48 000	72 000	72 000			
N	120 000	12 000	60 000	60 000	60 000	48 000	12 000	
N+1	48 000	9 600	69 600	50 400	38 400	42 000		3
N+2	42 000	10 500	80 100	39 900				
N+3	42 000	10 500	90 600	29 400				
N+4	42 000	10 500	101 100	18 900				
N+5	42 000	10 500	111 600	8 400				

Exercice 27 · Modification de la base amortissable et valeur résiduelle

La SA Solénis a mis en service le 01/07/N un matériel acquis le 15/06/N pour 66 000 € HT. Durée d'utilisation 5 ans ; valeur résiduelle en fin de durée 6 000 € ; coûts de sortie négligeables ; mode linéaire ; TVA 20 %.

Au 31/12/N+1, un indice montre que le matériel a perdu de la valeur : la valeur actuelle est de 39 600 €. Au 31/12/N+2, un nouveau test donne une valeur actuelle de 37 200 €.

1. Justifier les conditions de traitement de la valeur résiduelle dans la base amortissable.
2. Comptabiliser l'acquisition du matériel.
3. Rappeler la règle comptable qui fixe la date de début de l'amortissement.
4. Présenter le plan d'amortissement comptable pour les 3 premières années.
5. Définir le test de dépréciation et ses conditions préalables ; présenter le plan rectifié de N à N+2 et comptabiliser les écritures au 31/12/N+1 et au 31/12/N+2.

CORRIGÉ

1. Valeur résiduelle. L'entité n'en tient compte que si elle est significative (elle modifie sensiblement les amortissements) et mesurable (déterminable de façon fiable dès l'origine).

15/06/N : acquisition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels	66 000	
44562	TVA sur immobilisations	13 200	
404	Fournisseurs d'immobilisations		79 200

3. Début de l'amortissement. L'amortissement constate la consommation des avantages attendus de l'immobilisation. Il commence à la date où commence cette consommation : en général, la mise en service.

4. Plan comptable. Base = 66 000 − 6 000 = 60 000 ; annuité 12 000 ; première année : 12 000 × 180 / 360 = 6 000.

Plan comptable

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	60 000	6 000	6 000	60 000
N+1	60 000	12 000	18 000	48 000
N+2	60 000	12 000	30 000	36 000

5. Test de dépréciation. En présence d'indices de perte de valeur, on compare la VNC à la valeur actuelle ; une dépréciation est constatée si la valeur actuelle est inférieure à la VNC. Condition préalable : l'entité doit apprécier s'il existe un indice qu'un actif a pu perdre de la valeur (événement de l'exercice). Les indices sont internes (obsolescence, changement des perspectives d'exploitation…) ou externes (environnement économique, social, juridique…).

Fin N+1 : VNC = 48 000 ; valeur actuelle 39 600 : dépréciation 8 400. Nouvelle base = 39 600 − 6 000 = 33 600 sur 3,5 ans (5 − 1,5) : 9 600 par an en N+2.

Fin N+2 : VNC avant dépréciation = 66 000 − (6 000 + 12 000 + 9 600) = 38 400 ; VNC après dépréciation = 39 600 − 9 600 = 30 000 ; VNC d'origine = 36 000 ; valeur actuelle 37 200 > 36 000 : reprise = 36 000 − 30 000 = 6 000. Base N+3 = 36 000 − 6 000 = 30 000 sur 2,5 ans : 12 000.

Plan rectifié

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Valeur actuelle	Dotation	R
N	60 000	6 000	6 000	60 000	60 000			
N+1	60 000	12 000	18 000	48 000	48 000	39 600	8 400	
N+2	33 600	9 600	27 600	38 400	30 000	37 200		6

31/12/N+1 : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	12 000	
28154	Amortissements du matériel industriel		12 000

31/12/N+1 : dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations	8 400	
29154	Dépréciations du matériel industriel		8 400

31/12/N+2 : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	9 600	
28154	Amortissements du matériel industriel		9 600

31/12/N+2 : reprise de la dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
29154	Dépréciations du matériel industriel	6 000	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations		6 000

Exercice 28 · Dépréciation avec amortissement dégressif et modèle remplacé

L'entreprise Triage a acquis le 02/01/N un matériel pour 12 000 € HT. Durée d'utilisation 5 ans ; elle bénéficie de l'amortissement dégressif. Un indice montre une perte de valeur ; des tests sont faits : valeurs actuelles de 6 120 € au 31/12/N+1, 5 400 € au 31/12/N+2 et 1 800 € au 31/12/N+3.

Plan dégressif communiqué (arrondi à l'euro) : N 4 200 ; N+1 2 730 ; N+2 1 775 ; N+3 1 648 ; N+4 1 647.

Parmi ses immobilisations figure aussi un matériel modèle Arté, acquis début N−3 pour 19 200 € HT, amorti en linéaire sur 8 ans. La société Arté a développé courant N−1 un modèle plus performant, Arté+, qui a fait chuter le prix de l'ancien modèle : valeur vénale estimée au 31/12/N−1 à 9 600 € HT. Courant N, à la suite de défauts de fabrication, Arté+ n'est plus fabriqué et le prix de l'ancien modèle remonte à 12 000 € HT. Extrait du tableau des dépréciations au 31/12/N−1 : dotations 2 400 ; reprises 0 ; fin N−1 : 2 400.

1. Présenter les plans d'amortissement.
2. Comptabiliser les écritures au 31/12/N et au 31/12/N+1.
3. Justifier le test de dépréciation du modèle Arté et le reconstituer pour justifier la dotation du 31/12/N−1 ; expliquer l'effet de l'arrêt d'Arté+ sur la dépréciation de l'exercice N ; comptabiliser les écritures au 31/12/N.
4. Indiquer les informations à fournir dans l'annexe.

CORRIGÉ

1. Plans. Linéaire d'origine : 12 000 / 5 = 2 400 par an.

Plan comptable d'origine

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	12 000	2 400	2 400	9 600
N+1	12 000	2 400	4 800	7 200
N+2	12 000	2 400	7 200	4 800
N+3	12 000	2 400	9 600	2 400
N+4	12 000	2 400	12 000	0

N+1 : valeur actuelle 6 120 < VNC d'origine 7 200 : dépréciation 1 080 ; base 6 120 sur 3 ans : 2 040. N+2 : VNC d'origine 4 800 ; VNC après dépréciation = 6 120 − 2 040 = 4 080 ; valeur actuelle 5 400 > 4 800 : reprise = 4 800 − 4 080 = 720 ; base 4 800 sur 2 ans : 2 400. N+3 : VNC après dépréciation = 4 800 − 2 400 = 2 400 ; valeur actuelle 1 800 < 2 400 : dépréciation 600 ; base 1 800 : 1 800 en N+4.

Plan rectifié

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Valeur actuelle	Dotation	R
N	12 000	2 400	2 400	9 600	9 600			
N+1	12 000	2 400	4 800	7 200	7 200	6 120	1 080	
N+2	6 120	2 040	6 840	5 160	4 080	5 400		7
N+3	4 800	2 400	9 240	2 760	2 400	1 800	600	
N+4	1 800	1 800	11 040	960	0			

Plan dérogatoire rectifié

Années	Fiscal (dégressif donné)	Comptable	Dotations	Reprises
N	4 200	2 400	1 800	
N+1	2 730	2 400	330	
N+2	1 775	2 040		265
N+3	1 648	2 400		752
N+4	1 647	1 800		153
Total	12 000	11 040	2 130	1 170

La différence entre dotations et reprises (2 130 − 1 170 = 960) est égale à la dépréciation cumulée.

2. Écritures.

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	2 400	
28154	Amortissements du matériel industriel		2 400

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	1 800	
145	Amortissements dérogatoires		1 800

31/12/N+1 : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	2 400	
28154	Amortissements du matériel industriel		2 400

31/12/N+1 : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	330	
145	Amortissements dérogatoires		330

31/12/N+1 : dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations	1 080	
29154	Dépréciations du matériel industriel		1 080

3. Modèle Arté. L'apparition d'Arté+, plus performant, est un indice externe de perte de valeur pour l'ancien modèle : un test est obligatoire à la clôture N−1 (comparaison valeur vénale et VNC). Annuité

: 19 200 / 8 = 2 400 ; VNC fin N−1 = 19 200 − 3 × 2 400 = 12 000.

Plan du modèle Arté

Années	Amortissement comptable	Cumul	VNC
N−3	2 400	2 400	16 800
N−2	2 400	4 800	14 400
N−1	2 400	7 200	12 000
N	2 400	9 600	9 600

Au 31/12/N−1 : valeur actuelle 9 600 < VNC 12 000 : dépréciation = 2 400. La dépréciation modifie le plan pour l'avenir : nouvelle base = 9 600 ; durée résiduelle = 8 − 3 = 5 ans ; dotation N = 9 600 / 5 = 1 920 ; VNC après dépréciation fin N = 19 200 − 7 200 − 1 920 − 2 400 = 7 680.

Au 31/12/N : valeur actuelle 12 000 > VNC d'origine (19 200 − 9 600 = 9 600) : reprise = 9 600 − 7 680 = 1 920. Comme la valeur vénale dépasse la VNC après dépréciation, il est inutile de calculer une valeur d'usage : une reprise sera constatée de toute façon. D'ailleurs la valeur d'usage est difficile à évaluer : c'est la somme actualisée des flux nets de trésorerie attendus de l'utilisation du bien et de sa sortie.

31/12/N : annuité comptable du modèle Arté

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	1 920	
28154	Amortissements du matériel industriel		1 920

31/12/N : reprise de la dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
29154	Dépréciations du matériel industriel	1 920	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations		1 920

4. Annexe. Le tableau des dépréciations, avec : la valeur actuelle retenue (vénale ou d'usage) ; la base de la valeur vénale si elle est retenue (marché actif ou autre) ; les modalités de détermination de la valeur d'usage si elle est retenue ; les postes du compte de résultat qui incluent la dotation ; les

événements et circonstances qui ont conduit à constater ou reprendre la dépréciation ; le détail et la justification des dépréciations exceptionnelles liées à la législation fiscale.

Exercice 29 · Test de dépréciation, valeur actuelle, plan rectifié

Un véhicule utilitaire est acquis et mis en service le 1er juillet N pour 30 000 € HT. Durée d'utilisation 5 ans. Valeur résiduelle 7 200 € ; frais de revente 1 200 €. Mode linéaire.

Au 31/12/N, aucun indice de dépréciation. Au 31/12/N+1, après de nombreux changements de chauffeurs et une mauvaise utilisation, le camion présente des signes de détérioration : valeur vénale estimée à 18 600 €, valeur d'usage à 17 400 €. Au 31/12/N+2, après une utilisation exclusive par un chauffeur expérimenté : valeur vénale 15 600 €, valeur d'usage 14 160 €.

1. Indiquer en quoi consiste un test de dépréciation, son utilité et la façon de déterminer la valeur actuelle.
2. Présenter le plan d'amortissement comptable et comptabiliser les écritures au 31/12/N.
3. Présenter le plan rectifié et comptabiliser les écritures au 31/12/N+1 et au 31/12/N+2.

CORRIGÉ

1. Test de dépréciation. Il compare la VNC d'un actif à sa valeur actuelle. Il met en évidence une dépréciation si la valeur actuelle est inférieure à la VNC, puis, les exercices suivants, un ajustement de la dépréciation constatée. La valeur actuelle est la plus élevée de la valeur vénale nette des coûts de sortie et de la valeur d'usage.

2. Plan comptable. Base = 30 000 − (7 200 − 1 200) = 24 000 ; annuité 4 800 ; N : 4 800 × 6 / 12 = 2 400.

Plan comptable

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	24 000	2 400	2 400	27 600
N+1	24 000	4 800	7 200	22 800
N+2	24 000	4 800	12 000	18 000
N+3	24 000	4 800	16 800	13 200
N+4	24 000	4 800	21 600	8 400
N+5	24 000	2 400	24 000	6 000

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	2 400	
28182	Amortissements du matériel de transport		2 400

3. Plan rectifié. Fin N+1 : valeur actuelle = max (18 600 ; 17 400) = 18 600 < VNC 22 800 : dépréciation 4 200. Base N+2 = 18 600 − 6 000 = 12 600, sur 3,5 ans : 3 600.

Fin N+2 : VNC avant dépréciation = 30 000 − (2 400 + 4 800 + 3 600) = 19 200 ; après dépréciation = 18 600 − 3 600 = 15 000 ; valeur actuelle = max (15 600 ; 14 160) = 15 600 : reprise = 15 600 − 15 000 = 600. Base N+3 = 15 600 − 6 000 = 9 600 sur 2,5 ans : 3 840 ; N+5 : 3 840 × 6 / 12 = 1 920.

Plan rectifié

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Valeur actuelle	Dotation	R
N	24 000	2 400	2 400	27 600	27 600			
N+1	24 000	4 800	7 200	22 800	22 800	18 600	4 200	
N+2	12 600	3 600	10 800	19 200	15 000	15 600		6
N+3	9 600	3 840	14 640	15 360				
N+4	9 600	3 840	18 480	11 520				
N+5	9 600	1 920	20 400	9 600				

31/12/N+1 : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	4 800	
28182	Amortissements du matériel de transport		4 800

31/12/N+1 : dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations	4 200	
29182	Dépréciations du matériel de transport		4 200

31/12/N+2 : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	3 600	
28182	Amortissements du matériel de transport		3 600

31/12/N+2 : reprise de la dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
29182	Dépréciations du matériel de transport	600	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations		600

Exercice 30 · Valeur résiduelle, base amortissable et durée d'utilisation

La société Trevel a acquis et mis en service le 1er octobre N−1 une machine-outil pour 54 000 € HT, amortissable sur 5 ans en linéaire. Un marché d'occasion permet de fixer la valeur de revente au terme des 5 ans à 6 000 €.

Courant N, les performances de la machine sont nettement inférieures à celles attendues. Un test de dépréciation fin N donne une valeur actuelle de 38 400 €. Compte tenu des performances, l'entreprise estime que la durée d'utilisation restante doit être ramenée à 3 ans ; la valeur résiduelle reste inchangée.

1. Définir la valeur résiduelle et préciser les conditions pour qu'elle soit retenue dans la base amortissable.
2. Justifier le test de dépréciation de fin N.
3. Définir la dépréciation d'un actif.
4. Comptabiliser les écritures au 31/12/N (négliger l'amortissement fiscal).
5. Déterminer la dotation aux amortissements de N+1.
6. Déterminer la dotation de N+1 si la durée restante est ramenée à 3 ans.

CORRIGÉ

1. Valeur résiduelle. C'est le montant net des coûts de sortie qu'une entité obtiendrait en cédant l'actif à la fin de son utilisation, apprécié à la date d'acquisition. Elle doit être déterminée dès l'origine, être significative et mesurable.

2. Test. Les performances du matériel sont inférieures à celles prévues : c'est un indice interne de perte de valeur. Le test compare la valeur actuelle à la VNC.

3. Dépréciation. La constatation que la valeur actuelle d'un actif est devenue inférieure à sa VNC.

4. Écritures. Base = 54 000 − 6 000 = 48 000 ; annuité 9 600 ; N−1 : 9 600 × 3 / 12 = 2 400. VNC fin N = 54 000 − (2 400 + 9 600) = 42 000. Valeur actuelle 38 400 < 42 000 : dépréciation 3 600.

Plan rectifié

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Dotation	Cumul des dépréciations
N−1	48 000	2 400	2 400	51 600	51 600		
N	48 000	9 600	12 000	42 000	42 000	3 600	3 600

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	9 600	
28154	Amortissements du matériel industriel		9 600

31/12/N : dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations	3 600	
29154	Dépréciations du matériel industriel		3 600

5. Dotation N+1. La base est réduite de la valeur résiduelle : 38 400 − 6 000 = 32 400. Durée résiduelle = 5 − (3 / 12 + 1) = 3,75 ans. Dotation = 32 400 / 3,75 = 8 640 €.

6. Durée ramenée à 3 ans. Dotation = 32 400 / 3 = 10 800 €.

Exercice 31 · Dépréciation d'un bien non amortissable : un terrain

La société Floréal a acquis un terrain à bâtir en N−3 pour 240 000 € HT, afin de construire une seconde usine. À la suite de travaux de voirie, elle constate une baisse sensible de son activité. Fin N, un test donne une valeur vénale de 216 000 € et une valeur d'usage de 180 000 €. À l'inventaire N+1, un nouveau test donne une valeur actuelle de 234 000 €.

1. Comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N et au 31/12/N+1.

CORRIGÉ

Un terrain n'est pas amortissable : il n'y a pas de plan à modifier, seulement une dépréciation à ajuster.

Clôture N. Valeur actuelle = max (216 000 ; 180 000) = 216 000 < 240 000 : dépréciation = 24 000.

Clôture N+1. Valeur actuelle 234 000 < 240 000 : la dépréciation nécessaire est de 6 000. Elle passe de 24 000 à 6 000 : reprise de 18 000.

31/12/N : dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations	24 000	
2911	Dépréciations du terrain		24 000

31/12/N+1 : reprise

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2911	Dépréciations du terrain	18 000	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations		18 000

Exercice 32 · Ajustements en matière de dépréciation

La société Revela a acquis le 20 juin N un matériel pour 72 000 € ; il est mis en service le 1er juillet N. Durée de vie : 4 ans ; valeur résiduelle nulle ; mode linéaire.

Fin N, un test de dépréciation donne une valeur actuelle de 50 400 €. Fin N+1 : 44 400 €. Fin N+2 : 30 000 €.

1. Indiquer les différents ajustements possibles à la clôture en matière de dépréciation.
2. Présenter les plans d'amortissement et comptabiliser les écritures au 31/12/N et au 31/12/N+1.

CORRIGÉ

1. Ajustements possibles. Constater une dépréciation complémentaire, quand la VNC est supérieure à la valeur actuelle ; constater une reprise partielle, quand la VNC est inférieure à la valeur actuelle mais que la reprise ne solde pas le compte de dépréciation (29) ; constater une reprise totale, quand la VNC est inférieure à la valeur actuelle et que la reprise solde le compte 29.

2. Plans. Annuité d'origine : 72 000 / 4 = 18 000 ; N : 18 000 × 6 / 12 = 9 000. VNC fin N = 63 000.

Plan comptable d'origine

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	72 000	9 000	9 000	63 000
N+1	72 000	18 000	27 000	45 000
N+2	72 000	18 000	45 000	27 000
N+3	72 000	18 000	63 000	9 000
N+4	72 000	9 000	72 000	0

Fin N : valeur actuelle 50 400 < 63 000 : dépréciation 12 600 ; nouvelle base 50 400 sur 3,5 ans : 14 400. Fin N+1 : VNC avant dépréciation = 72 000 − (9 000 + 14 400) = 48 600 ; après dépréciation = 50 400 − 14 400 = 36 000 ; valeur actuelle 44 400 > 36 000 et < 48 600 : reprise = 44 400 − 36 000 = 8 400. Nouvelle base 44 400 sur 2,5 ans : 17 760 en N+2. Fin N+2 : VNC avant = 72 000 − (23 400 + 17 760) = 30 840 ; après = 44 400 − 17 760 = 26 640 ; VNC d'origine = 27 000 ; valeur actuelle 30 000 > 27 000 : reprise limitée à 27 000 − 26 640 = 360. Base N+3 = 27 000 sur 1,5 an : 18 000 ; N+4 : 9 000.

Plan rectifié

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Valeur actuelle	Dotation	R
N	72 000	9 000	9 000	63 000	63 000	50 400	12 600	
N+1	50 400	14 400	23 400	48 600	36 000	44 400		8
N+2	44 400	17 760	41 160	30 840	26 640	30 000		3(
N+3	27 000	18 000	59 160	12 840				
N+4	27 000	9 000	68 160	3 840				

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	9 000	
28154	Amortissements du matériel industriel		9 000

31/12/N : dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations	12 600	
29154	Dépréciations du matériel industriel		12 600

31/12/N+1 : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	14 400	
28154	Amortissements du matériel industriel		14 400

31/12/N+1 : reprise de la dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
29154	Dépréciations du matériel industriel	8 400	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations		8 400

Exercice 33 · Modification de la base amortissable et valeur résiduelle

La société Lumenda a acquis et mis en service un matériel le 1er janvier N pour 36 000 € HT. Durée de vie 5 ans ; valeur résiduelle 3 600 € ; mode linéaire.

Fin N, un test de dépréciation donne une valeur actuelle de 22 800 €. Fin N+1 : 21 600 €. Fin N+2 : 16 800 €.

1. Présenter les plans d'amortissement et comptabiliser les écritures au 31/12/N et au 31/12/N+1 (négliger l'amortissement fiscal).
2. Énoncer et expliquer les principes comptables de ces opérations d'inventaire.

CORRIGÉ

1. Plan d'origine. Base = 36 000 − 3 600 = 32 400 ; annuité 6 480.

Plan d'origine

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	32 400	6 480	6 480	29 520
N+1	32 400	6 480	12 960	23 040
N+2	32 400	6 480	19 440	16 560
N+3	32 400	6 480	25 920	10 080
N+4	32 400	6 480	32 400	3 600

Fin N : valeur actuelle 22 800 < 29 520 : dépréciation 6 720 ; nouvelle base 22 800 − 3 600 = 19 200 sur 4 ans : 4 800. Fin N+1 : VNC d'origine 23 040 ; valeur actuelle 21 600 < 23 040 : la base devient 21 600 ; VNC après dépréciation = 22 800 − 4 800 = 18 000 ; reprise = 21 600 − 18 000 = 3 600 ; base N+2 = 21 600 − 3 600 = 18 000 sur 3 ans : 6 000. Fin N+2 : valeur actuelle 16 800 > VNC d'origine 16 560 : base = 16 560 ; VNC après dépréciation = 21 600 − 6 000 = 15 600 ; reprise = 16 560 − 15 600 = 960 ; base N+3 = 16 560 − 3 600 = 12 960 sur 2 ans : 6 480.

Plan rectifié

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Valeur actuelle	Dotation	R
N	32 400	6 480	6 480	29 520	29 520	22 800	6 720	
N+1	19 200	4 800	11 280	24 720	18 000	21 600		3
N+2	18 000	6 000	17 280	18 720	15 600	16 800		9
N+3	12 960	6 480	23 760	12 240	10 080			
N+4	12 960	6 480	30 240	5 760	3 600			

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	6 480	
28154	Amortissements du matériel industriel		6 480

31/12/N : dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations	6 720	
29154	Dépréciations du matériel industriel		6 720

31/12/N+1 : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	4 800	
28154	Amortissements du matériel industriel		4 800

31/12/N+1 : reprise de la dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
29154	Dépréciations du matériel industriel	3 600	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations		3 600

2. Principes comptables. Ces opérations visent l'image fidèle du patrimoine. Elles respectent : la prudence (on ne tient pas compte des gains non certains, mais on comptabilise les pertes probables, notamment par des dépréciations) ; l'indépendance des exercices (on rattache à chaque exercice ses charges et ses produits ; l'amortissement constate la consommation des avantages économiques de chaque année).

Exercice 34 · Justifier amortissements et

dépréciations : reprise après reprise des ventes

À la clôture N−2, la société Abelard avait constaté une dépréciation sur une machine dont les produits n'avaient plus le succès escompté. Elle a continué la production en N−1 et maintenu la dépréciation. À la reprise des ventes en N, elle décide de poursuivre la fabrication : la dépréciation ne se justifie plus. La valeur actuelle de la machine au 31/12/N est égale à sa valeur nette comptable. Durée d'utilisation 10 ans ; linéaire.

Extraits au 31/12/N−1 : immobilisations : matériel industriel 36 000 (ouverture et clôture). Amortissements : cumulés à l'ouverture 18 000 ; augmentation 2 640 ; clôture 20 640. Dépréciations : ouverture 4 800 ; clôture 4 800.

1. Justifier le montant de la dotation aux amortissements de N−1.
2. Justifier la comptabilisation de la dépréciation en N−2.
3. Comptabiliser les écritures à passer au 31/12/N.

CORRIGÉ

1. Dotation de N−1. Cumul fin N−2 : 18 000 = (36 000 / 10) × durée écoulée : 5 ans. La dépréciation de N−2 (4 800) est la différence entre la VNC (18 000) et la valeur actuelle : Va = 13 200. La base devient 13 200 sur la durée résiduelle 10 − 5 = 5 ans : dotation de N−1 = 13 200 / 5 = 2 640.

Plan rectifié

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Valeur actuelle	Dotation	R
N−2	36 000	3 600	18 000	18 000	18 000	13 200	4 800	
N−1	13 200	2 640	20 640	15 360	10 560			
N	13 200	2 640	23 280	12 720	7 920	10 800		2

2. Dépréciation de N−2. La baisse des ventes des produits fabriqués est un indice de perte de valeur : elle a conduit à un test de dépréciation, puis à une dépréciation qui a modifié le plan d'amortissement d'origine de façon prospective.

3. Écritures de N. L'indice a disparu : on reprend la dépréciation. Valeur actuelle = VNC d'origine = 10 800 ; VNC après dépréciation = 12 720 − 4 800 = 7 920 ; reprise = 10 800 − 7 920 = 2 880.

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	2 640	
28154	Amortissements du matériel industriel		2 640

31/12/N : reprise de la dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
29154	Dépréciations du matériel industriel	2 880	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations		2 880

Exercice 35 · Valeur résiduelle, amortissement dérogatoire et dépréciation

La société Bluvia a mis en service le 1er janvier N un matériel acquis pour un coût de 66 000 € HT. Durée probable d'utilisation 5 ans. À l'issue, la valeur résiduelle sera de 6 000 € (prix de reprise par le concessionnaire, fixé dans le contrat d'acquisition) ; coûts de sortie négligeables. Fiscalement, durée d'usage 5 ans, sans dégressif. TVA 20 %. Le comptable a retenu une base amortissable de 60 000 € (annuité comptable de 12 000 €).

Au 31/12/N+1, un indice montre une perte notable de valeur : valeur vénale 34 800 €. Au 31/12/N+2, nouveau test : valeur actuelle 37 200 €.

1. Justifier les conditions de traitement de la valeur résiduelle dans la base amortissable.
2. Comptabiliser l'acquisition du matériel.
3. Rappeler la règle qui fixe la date de début de l'amortissement.
4. Justifier et présenter le plan dérogatoire de la seule année N, et comptabiliser les écritures au 31/12/N.
5. Définir le test de dépréciation et ses conditions préalables.

6. Présenter le plan comptable rectifié de N à N+2 et comptabiliser les écritures au 31/12/N+2.

7. Quel amortissement comptable en N+3 (sans écriture) ?

CORRIGÉ

1. Pour déterminer la base amortissable comptable, le PCG retire la valeur résiduelle de la valeur d'origine quand elle est significative et mesurable.

01/01/N : acquisition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154	Matériel industriel	66 000	
44562	TVA sur immobilisations	13 200	
404	Fournisseurs d'immobilisations		79 200

3. L'amortissement traduit la consommation des avantages économiques attendus. Il commence à la date où commence cette consommation : en général, la mise en service.

4. Dérogatoire de N. Divergence : existence d'une valeur résiduelle. Fiscal : 66 000 / 5 = 13 200 ; comptable : 12 000 ; dotation 1 200.

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	12 000	
28154	Amortissements du matériel industriel		12 000

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	1 200	
145	Amortissements dérogatoires		1 200

5. Test de dépréciation. Il compare la valeur actuelle d'un actif à sa valeur comptable, pour déterminer une éventuelle dépréciation. Il suit la détection d'un indice de perte de valeur (événement de l'exercice laissant penser que l'actif a perdu de la valeur), interne (obsolescence, changement des perspectives d'exploitation) ou externe (environnement économique, juridique, technologique, social…). Il y a dépréciation si la valeur actuelle (la plus élevée de la valeur d'usage et de la valeur vénale) est inférieure à la VNC après amortissement mais avant dépréciation.

6. Plan rectifié. Fin N+1 : 34 800 < 42 000 : dépréciation 7 200 ; base N+2 = 34 800 − 6 000 = 28 800 sur 3 ans : 9 600. Fin N+2 : VNC d'origine 30 000 ; valeur actuelle 37 200 > 30 000 ; VNC après dépréciation = 34 800 − 9 600 = 25 200 ; reprise = 30 000 − 25 200 = 4 800.

Plan rectifié N à N+2

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Valeur actuelle	Dotation	R
N	60 000	12 000	12 000	54 000	54 000			
N+1	60 000	12 000	24 000	42 000	42 000	34 800	7 200	
N+2	28 800	9 600	33 600	32 400	25 200	37 200		4

31/12/N+2 : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	9 600	
28154	Amortissements du matériel industriel		9 600

31/12/N+2 : reprise de la dépréciation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
29154	Dépréciations du matériel industriel	4 800	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations		4 800

7. Amortissement de N+3. Nouvelle base = 30 000 − 6 000 = 24 000 ; durée résiduelle 2 ans : 24 000 / 2 = 12 000.

Thème 2 · Sortie des immobilisations : cession et mise au rebut

Exercice 36 · Cession d'une immobilisation : valeur résiduelle et amortissement dérogatoire

Rappel : depuis le règlement ANC n° 2022-06, les comptes 657 (valeurs comptables des immobilisations cédées) et 757 (produits des cessions d'immobilisations) sont des comptes d'exploitation, et non plus exceptionnels (d'après le manuel).

La société Houlbert avait acquis et mis en service le 1er juillet N−1 un matériel de transport de 30 000 € HT pour effectuer ses livraisons. Amortissement linéaire sur 5 ans ; valeur de revente à la fin estimée à 6 000 €. Ne répondant plus à ses attentes, elle le revend le 1er octobre N pour 16 800 € HT. TVA 20 %.

1. Comptabiliser les écritures relatives à la cession dans le journal de la société.

CORRIGÉ

Divergence comptable-fiscal : la valeur résiduelle. Comptable : base 24 000, annuité 4 800 ; fiscal : base 30 000, annuité 6 000.

Plan comptable jusqu'à la cession

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N−1	24 000	2 400 (1)	2 400	27 600
N	24 000	3 600 (2)	6 000	24 000

(1) 4 800 × 6 / 12 = 2 400 ; (2) 4 800 × 9 / 12 = 3 600.

Plan fiscal

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N−1	30 000	3 000	3 000	27 000
N	30 000	4 500	7 500	22 500

Plan dérogatoire

Années	Fiscal	Comptable	Dotations	Reprises
N−1	3 000	2 400	600	
N	4 500	3 600	900	
Total			1 500	0

01/10/N : constatation de la cession

Compte	Libellé	Débit	Crédit
462	Créances sur cessions d'immobilisations	20 160	
757	Produits des cessions d'immobilisations		16 800
44571	TVA collectée		3 360

31/12/N : sortie du matériel (VNC 30 000 − 6 000 = 24 000)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
657	Valeurs comptables des immobilisations cédées	24 000	
28182	Amortissements du matériel de transport	6 000	
2182	Matériel de transport		30 000

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	3 600	
28182	Amortissements du matériel de transport		3 600

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	900	
145	Amortissements dérogatoires		900

31/12/N : reprise des amortissements non apurés (1 500 − 0)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
145	Amortissements dérogatoires	1 500	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		1 500

(Le manuel date la sortie et les annuités au 31/12/N alors que l'annuité de N est calculée jusqu'au 01/10/N : nous gardons ses dates.)

Exercice 37 · Cession d'une immobilisation : durée d'usage

La société Emerit avait acquis et mis en service une machine le 1er juillet N−2 pour 7 200 € HT. Durée d'utilisation prévue : 6 ans ; durée d'usage retenue par l'administration fiscale : 5 ans ; valeur résiduelle nulle ; consommation linéaire des avantages. La machine est cédée le 1er juillet N pour 3 600 € HT. Seule l'écriture suivante a été passée.

01/07/N : débit 512 Banques 4 320 ; crédit 471 Comptes d'attente 3 600 ; crédit 44571 TVA collectée 720.

1. Présenter les plans d'amortissement de la machine jusqu'à la cession.
2. Comptabiliser les écritures de régularisation de la cession et les écritures d'inventaire de cette machine.

CORRIGÉ

Divergence : la durée d'usage est différente de la durée réelle.

Plan comptable (6 ans)

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N−2	7 200	600 (1)	600	6 600
N−1	7 200	1 200	1 800	5 400
N	7 200	600	2 400	4 800

(1) (7 200 / 6) × 6 / 12 = 600 ; 7 200 / 6 = 1 200.

Plan fiscal (5 ans)

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N−2	7 200	720 (1)	720	6 480
N−1	7 200	1 440	2 160	5 040
N	7 200	720	2 880	4 320

Plan dérogatoire

Années	Fiscal	Comptable	Dotations	Reprises
N−2	720	600	120	
N−1	1 440	1 200	240	
N	720	600	120	
Total	2 880	2 400	480	0

31/12/N : régularisation de la cession

Compte	Libellé	Débit	Crédit
471	Comptes d'attente	3 600	
757	Produits des cessions d'immobilisations		3 600

31/12/N : sortie du matériel

Compte	Libellé	Débit	Crédit
657	Valeurs comptables des immobilisations cédées	4 800	
28154	Amortissements du matériel industriel	2 400	
2154	Matériel industriel		7 200

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	600	
28154	Amortissements du matériel industriel		600

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	120	
145	Amortissements dérogatoires		120

31/12/N : reprise des amortissements non apurés (480 − 0)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
145	Amortissements dérogatoires	480	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		480

Exercice 38 · Cessions : dégressif, durée d'usage, régularisations de TVA, dépréciation

La société Cédra a procédé aux cessions suivantes le 31/12/N. Les calculs sont arrondis à l'entier le plus proche. Les plans dégressifs sont communiqués.

1. Un matériel acquis le 01/10/N−2 pour 120 000 € HT (TVA 20 %), amortissable en dégressif sur 8 ans fiscalement (taux 28,125 %) ; durée d'utilisation retenue par l'entreprise : 4 ans ; valeur résiduelle à l'issue de 14 400 € (dont 2 400 € de coûts de sortie). Prix de cession 48 000 € HT. Plan dégressif communiqué : N−2 8 438 ; N−1 31 377 ; N 22 552.

2. Un véhicule de tourisme acquis le 01/06/N−2 pour 21 600 € TTC (TVA 20 %), amortissable en linéaire sur 5 ans fiscalement ; durée d'utilisation retenue 4 ans ; valeur résiduelle 8 400 €. Cédé à un négociant en biens d'occasion pour 9 600 € HT (TVA 1 920 €) ; complément de TVA : 1 440 €.

3. Un immeuble acquis le 01/10/N−6 pour 480 000 € HT (TVA 20 %), amortissable en linéaire sur 20 ans. Prix de cession 600 000 € (vente non soumise à TVA) ; reversement de TVA : 62 400 €.

4. Un ensemble informatique acquis le 01/04/N−2 pour 18 000 € HT (TVA 20 %), amortissable en dégressif sur 5 ans fiscalement ; coefficient de déduction 75 % en N−2. Prix de cession 6 000 € HT ; complément de TVA : 360 €. Plan dégressif communiqué : N−2 4 961 ; N−1 4 879 ; N 3 171.

5. Un matériel acquis le 02/01/N−4 pour 60 000 € HT (TVA 20 %), amortissable en linéaire sur 10 ans. Après un test de dépréciation, la valeur actuelle au 31/12/N−1 est de 28 800 €. Prix de cession 18 000 € HT.

1. Comptabiliser les écritures de cession en N.

CORRIGÉ

1. Matériel. Le dégressif autorise un amortissement dérogatoire ; la valeur résiduelle crée aussi un écart. Base comptable = 120 000 − (14 400 − 2 400) = 108 000 ; annuité 27 000 ; N−2 : 27 000 × 90 / 360 = 6 750.

Plan dérogatoire

Années	Fiscal (dégressif donné)	Comptable (linéaire)	Dotations	Reprises
N−2	8 438	6 750	1 688	
N−1	31 377	27 000	4 377	
N	22 552	27 000		4 448
Total	62 367	60 750	6 065	4 448

VNC comptable = 120 000 − 60 750 = 59 250. Reprise des amortissements non apurés = 6 065 − 4 448 = 1 617.

31/12/N : constatation de la cession

Compte	Libellé	Débit	Crédit
462	Créances sur cessions d'immobilisations	57 600	
757	Produits des cessions d'immobilisations		48 000
44571	TVA collectée		9 600

31/12/N : sortie du matériel

Compte	Libellé	Débit	Crédit
657	Valeurs comptables des immobilisations cédées	59 250	
28154	Amortissements du matériel industriel	60 750	
2154	Matériel industriel		120 000

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	27 000	
28154	Amortissements du matériel industriel		27 000

31/12/N : reprise dérogatoire de N

Compte	Libellé	Débit	Crédit
145	Amortissements dérogatoires	4 448	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		4 448

31/12/N : reprise des amortissements non apurés

Compte	Libellé	Débit	Crédit
145	Amortissements dérogatoires	1 617	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		1 617

2. Véhicule de tourisme. Base comptable = 21 600 − 8 400 = 13 200 ; annuité 3 300 (le manuel amortit sur 4 ans bien que l'énoncé parle de 3 ans : nous retenons 4 ans, [à confirmer avec l'auteur]) ; N−2 : 3 300 × 180 / 360 = 1 650. Fiscal : 21 600 / 5 = 4 320 ; N−2 : 2 160.

Plan dérogatoire

Années	Fiscal (linéaire)	Comptable (linéaire)	Dotations	Reprises
N−2	2 160	1 650	510	
N−1	4 320	3 300	1 020	
N	4 320	3 300	1 020	
Total	10 800	8 250	2 550	0

Complément de TVA : (21 600 / 1,20) × 20 % × (1 − 0) × (5 − 3) / 5 = 1 440. VNC comptable = (21 600 − 8 250) − 1 440 = 11 910. Reprise des amortissements non apurés = 2 550 − 0 = 2 550.

31/12/N : constatation de la cession

Compte	Libellé	Débit	Crédit
462	Créances sur cessions d'immobilisations	11 520	
757	Produits des cessions d'immobilisations		9 600
44571	TVA collectée		1 920

31/12/N : sortie du véhicule

Compte	Libellé	Débit	Crédit
657	Valeurs comptables des immobilisations cédées	11 910	
28182	Amortissements du matériel de transport	8 250	
44562	TVA sur immobilisations	1 440	
2182	Matériel de transport		21 600

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	3 300	
28182	Amortissements du matériel de transport		3 300

31/12/N : annuité dérogatoire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	1 020	
145	Amortissements dérogatoires		1 020

31/12/N : reprise des amortissements non apurés

Compte	Libellé	Débit	Crédit
145	Amortissements dérogatoires	2 550	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		2 550

3. Immeuble. Amortissements comptables : N−6 : (480 000 / 20) × 3 / 12 = 6 000 ; N−5 à N : 24 000 par an, soit 144 000 ; total 150 000. Coefficient de déduction à l'achat = 1. Vérification du reversement de TVA : (480 000 × 20 %) × 1 × (20 − 7) / 20 = 62 400. VNC comptable = (480 000 − 150 000) + 62 400 = 392 400.

31/12/N : constatation de la cession

Compte	Libellé	Débit	Crédit
462	Créances sur cessions d'immobilisations	600 000	
757	Produits des cessions d'immobilisations		600 000

31/12/N : sortie de l'immeuble

Compte	Libellé	Débit	Crédit
657	Valeurs comptables des immobilisations cédées	392 400	
2813	Amortissements des constructions	150 000	
213	Constructions		480 000
44551	TVA à décaisser		62 400

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	24 000	
2813	Amortissements des constructions		24 000

4. Ensemble informatique. Valeur d'entrée = 18 000 + [18 000 × 20 % × (1 − 75 %)] = 18 900. Comptable (linéaire) : 18 900 / 5 = 3 780 ; N−2 : × 270 / 360 = 2 835.

Plan dérogatoire

Années	Fiscal (dégressif donné)	Comptable (linéaire)	Dotations	Reprises
N−2	4 961	2 835	2 126	
N−1	4 879	3 780	1 099	
N	3 171	3 780		609
Total	13 011	10 395	3 225	609

Coefficient de déduction à l'achat = 0,75. Complément de TVA : (18 000 × 20 %) × (1 − 0,75) × (5 − 3) / 5 = 360. VNC comptable = (18 900 − 10 395) − 360 = 8 145. Reprise des amortissements non apurés = 3 225 − 609 = 2 616.

31/12/N : constatation de la cession

Compte	Libellé	Débit	Crédit
462	Créances sur cessions d'immobilisations	7 200	
757	Produits des cessions d'immobilisations		6 000
44571	TVA collectée		1 200

31/12/N : sortie de l'ensemble informatique

Compte	Libellé	Débit	Crédit
657	Valeurs comptables des immobilisations cédées	8 145	
28183	Amortissements du matériel de bureau	10 395	
44562	TVA sur immobilisations	360	
2183	Matériel de bureau et matériel informatique		18 900

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	3 780	
28183	Amortissements du matériel de bureau		3 780

31/12/N : reprise dérogatoire de N

Compte	Libellé	Débit	Crédit
145	Amortissements dérogatoires	609	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		609

31/12/N : reprise des amortissements non apurés

Compte	Libellé	Débit	Crédit
145	Amortissements dérogatoires	2 616	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		2 616

5. Matériel déprécié. Plan d'origine : 60 000 / 10 = 6 000 par an ; VNC fin N−1 = 60 000 − 4 × 6 000 = 36 000. Valeur actuelle 28 800 < 36 000 : dépréciation 7 200. Durée résiduelle 10 − 4 = 6 ans : nouvelle annuité 28 800 / 6 = 4 800.

Plan rectifié

Années	Base	Annuité	Cumul	VNC avant dépréciation	Valeur actuelle	Dotation	Cumul des dépréciations	V
N−4 à N−2	60 000	6 000 par an	18 000	42 000				4
N−1	60 000	6 000	24 000	36 000	28 800	7 200	7 200	2
N	28 800	4 800	28 800	31 200			7 200	2

31/12/N : constatation de la cession

Compte	Libellé	Débit	Crédit
462	Créances sur cessions d'immobilisations	21 600	
757	Produits des cessions d'immobilisations		18 000
44571	TVA collectée		3 600

31/12/N : sortie du matériel (VNC 60 000 − 28 800 − 7 200 = 24 000)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
657	Valeurs comptables des immobilisations cédées	24 000	
28154	Amortissements du matériel industriel	28 800	
29154	Dépréciations du matériel industriel	7 200	
2154	Matériel industriel		60 000

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	4 800	
28154	Amortissements du matériel industriel		4 800

Exercice 39 · Cession : unités d'œuvre, durée d'usage, dégressif

La société Residan a cédé le 31/12/N un matériel pour 96 000 € HT, acquis le 01/04/N−1 pour 120 000 € HT. Il sert exclusivement à fabriquer un produit dont le cycle est de 4 ans. Ventes prévisionnelles des 4 périodes de 12 mois commençant au 01/04/N−1 : 120 000, 144 000, 156 000 et 60 000. Durée d'usage : 5 ans (dégressif au taux de 35 %, calculé en mois à partir du mois d'acquisition). TVA 20 %.

1. Comptabiliser les écritures relatives à la cession.

CORRIGÉ

Le dégressif autorise un amortissement dérogatoire ; l'amortissement en unités d'œuvre n'est pas reconnu fiscalement.

Comptable : N−1 : 120 000 × 120 000 / 480 000 × 9 / 12 = 22 500. N : 30 000 × 3 / 12 + 120 000 × 144 000 / 480 000 × 9 / 12 = 7 500 + 27 000 = 34 500. Fiscal : N−1 : 120 000 × 35 % × 9 / 12 = 31 500 ; N : (120 000 − 31 500) × 35 % = 30 975.

Plan dérogatoire

Années	Fiscal (dégressif)	Comptable (unités d'œuvre)	Dotations	Reprises
N−1	31 500	22 500	9 000	
N	30 975	34 500		3 525
Total	62 475	57 000	9 000	3 525

VNC = 120 000 − 57 000 = 63 000. Reprise des amortissements non apurés = 9 000 − 3 525 = 5 475. (Le plan dégressif communiqué par le manuel pour N ne se retrouve pas avec le taux de 35 % : nous recalculons, [à confirmer avec l'auteur].)

31/12/N : constatation de la cession

Compte	Libellé	Débit	Crédit
462	Créances sur cessions d'immobilisations	115 200	
757	Produits des cessions d'immobilisations		96 000
44571	TVA collectée		19 200

31/12/N : sortie du matériel

Compte	Libellé	Débit	Crédit
657	Valeurs comptables des immobilisations cédées	63 000	
28154	Amortissements du matériel industriel	57 000	
2154	Matériel industriel		120 000

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	34 500	
28154	Amortissements du matériel industriel		34 500

31/12/N : reprise dérogatoire de N

Compte	Libellé	Débit	Crédit
145	Amortissements dérogatoires	3 525	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		3 525

31/12/N : reprise des amortissements non apurés

Compte	Libellé	Débit	Crédit
145	Amortissements dérogatoires	5 475	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		5 475

Exercice 40 · Cession d'un véhicule de tourisme : complément de TVA

Le 1er avril N−2, la société Lavoro a acquis et mis en service un véhicule de tourisme de 30 000 € HT, amortissable en linéaire sur 5 ans. Elle cesse de l'utiliser le 1er avril N et le vend à cette date à un concessionnaire pour 18 000 € HT. La cession est soumise à TVA. À la vente, elle réalise un complément de TVA de 2 400 €. TVA 20 %.

1. Évaluer le coût d'entrée du véhicule.
2. Comptabiliser toutes les écritures nécessaires en N.

CORRIGÉ

1. Le coût d'acquisition comprend le prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après remises, rabais et escomptes, et les coûts directement attribuables. Ici, seuls le prix HT et la TVA, non récupérable, entrent dans le coût.

> **Résultat**
>
> Valeur d'entrée = 30 000 + (30 000 × 20 %) = 36 000 €

2. Plan comptable

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N−2	36 000	5 400 (1)	5 400	30 600
N−1	36 000	7 200 (2)	12 600	23 400
N	36 000	1 800 (3)	14 400	21 600

(1) (36 000 / 5) × 9 / 12 = 5 400 ; (2) 36 000 / 5 = 7 200 ; (3) (36 000 / 5) × 3 / 12 = 1 800.

01/04/N : constatation de la cession

Compte	Libellé	Débit	Crédit
462	Créances sur cessions d'immobilisations	21 600	
757	Produits des cessions d'immobilisations		18 000
44571	TVA collectée		3 600

31/12/N : sortie du matériel

Compte	Libellé	Débit	Crédit
657	Valeurs comptables des immobilisations cédées	19 200	
28182	Amortissements du matériel de transport	14 400	
44562	TVA sur immobilisations	2 400	
2182	Matériel de transport		36 000

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	1 800	
28182	Amortissements du matériel de transport		1 800

Exercice 41 · Mise au rebut d'une immobilisation

L'entreprise Rhodane a mis au rebut le 01/04/N un matériel acquis le 01/10/N−4 pour 30 000 € HT, amortissable en linéaire ; durée d'utilisation prévue : 5 ans.

1. Comptabiliser les écritures relatives à la mise au rebut.

CORRIGÉ

Plan d'amortissement du matériel

Années	Amortissement comptable	Cumul	VNC
N−4	1 500 (1)	1 500	28 500
N−3	6 000 (2)	7 500	22 500
N−2	6 000	13 500	16 500
N−1	6 000	19 500	10 500
N	1 500 (3)	21 000	9 000

(1) (30 000 / 5) × 90 / 360 = 1 500 ; (2) 30 000 / 5 = 6 000 ; (3) (30 000 / 5) × 90 / 360 = 1 500.

En principe, une immobilisation mise au rebut doit être totalement amortie. Sinon, l'entreprise ramène la VNC à zéro en comptabilisant les amortissements restant à courir jusqu'à la fin du plan. La mise au rebut est en général peu probable : si aucune mise au rebut n'a eu lieu ces derniers exercices et qu'il est peu probable qu'une autre ait lieu, on peut s'appuyer sur le caractère inhabituel de l'événement et passer les amortissements restants dans un compte de charges exceptionnelles (6871). Mais comme cet événement fait partie de la vie courante des entreprises, il est préférable de les comptabiliser en résultat courant, avec l'annuité normale de l'exercice.

Amortissements restant à courir : 9 000 ; annuité à constater en N : 1 500 + 9 000 = 10 500.

31/12/N : sortie du matériel

Compte	Libellé	Débit	Crédit
28154	Amortissements du matériel industriel	30 000	
2154	Matériel industriel		30 000

31/12/N : annuité comptable (avec les amortissements restant à courir)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	10 500	
28154	Amortissements du matériel industriel		10 500

Thème 3 · Immobilisations acquises dans des conditions particulières

Exercice 42 · Acquisition avec clause de réserve de propriété

La SA Alizée acquiert le 20/06/N une machine pour 120 000 € HT. Frais d'installation : 4 800 € HT. Elle bénéficie d'un rabais de 4 % calculé sur le prix d'achat hors installation. La facture mentionne une clause de réserve de propriété. Mise en service le 01/07/N. Pendant le premier mois d'utilisation, la société subit des pertes d'exploitation de 3 600 €. Durée d'utilisation 5 ans ; linéaire ; TVA 20 %.

1. Rappeler la définition d'une clause de réserve de propriété, son intérêt pour le vendeur, le traitement comptable des biens acquis avec cette clause et ses conséquences sur la présentation du bilan de l'acheteur.
2. Rappeler la définition d'un actif et d'une immobilisation corporelle, et justifier le traitement de la machine.
3. Calculer le coût d'acquisition de la machine et comptabiliser les écritures de N liées à l'acquisition et à l'amortissement.

CORRIGÉ

1. Clause de réserve de propriété. Le vendeur reste propriétaire du bien jusqu'au paiement complet du prix : c'est une garantie en cas de non-paiement. Les transactions assorties d'une telle clause sont comptabilisées à la date de livraison et non à celle du transfert de propriété. La clause ne change donc ni la date d'inscription à l'actif, ni la date de début de l'amortissement (la mise en service). Au bilan, les actifs concernés sont regroupés sur une ligne « dont […] avec clause de réserve de propriété », avec un renvoi en pied de bilan si on ne peut pas les identifier.

2. Actif et immobilisation. Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive : une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. Une immobilisation corporelle est un actif physique

détenu pour produire ou fournir des biens ou des services, pour être loué, ou pour la gestion interne, et que l'entité compte utiliser au-delà de l'exercice en cours. La machine est identifiable et servira la production : elle procurera des avantages futurs. Même si le vendeur garde le titre de propriété, la société maîtrise l'utilisation de la machine, en tire les avantages et en supporte les risques : elle la contrôle.

3. Coût d'acquisition. Prix d'achat net et coûts directement attribuables (installation). Les pertes d'exploitation ne s'incorporent pas.

> **Résultat**
>
> Valeur d'entrée = (120 000 × 96 %) + 4 800 = 120 000 € ; amortissement N = (120 000 / 5) × 6 / 12 = 12 000 €

20/06/N : acquisition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154	Matériel industriel	120 000	
44562	TVA sur immobilisations (120 000 × 20 %)	24 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		144 000

31/12/N : annuité comptable

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	12 000	
28154	Amortissements du matériel industriel		12 000

Exercice 43 · Immobilisation décomposée : composants de première catégorie

La société Primus a acquis un camion le 02/01/N pour 180 000 € HT ; durée d'utilisation 10 ans. Les rétroviseurs, estimés à 1 800 € HT, sont à remplacer tous les 2 ans ; le moteur, estimé à 60 000 € HT, tous les 5 ans ; les équipements divers, estimés à 12 000 € HT, tous les 6 ans. TVA 20 %.

1. Comptabiliser l'écriture d'acquisition.

CORRIGÉ

Le camion est acquis à titre onéreux : il entre à son coût d'acquisition. Si, dès l'origine, un ou plusieurs éléments ont des utilisations différentes, chacun est un composant comptabilisé séparément, avec son propre plan d'amortissement, s'il a une valeur significative. Le PCG distingue les composants de première catégorie (éléments principaux d'une immobilisation à remplacer à intervalles réguliers) et ceux de deuxième catégorie (dépenses de gros entretien ou de grandes révisions, selon des programmes pluriannuels, qui maintiennent le bon état sans prolonger la durée de vie).

Le camion dure 10 ans, alors que les rétroviseurs, le moteur et les équipements, de valeur significative, durent 2, 5 et 6 ans : ce sont des composants de première catégorie. Leur coût étant évalué de façon fiable, ils sont obligatoirement comptabilisés comme tels.

02/01/N : acquisition (structure : 180 000 − 1 800 − 60 000 − 12 000)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2182.1	Matériel de transport – structure	106 200	
2182.2	Matériel de transport – composant rétroviseurs	1 800	
2182.3	Matériel de transport – composant moteur	60 000	
2182.4	Matériel de transport – composant équipements	12 000	
44562	TVA sur immobilisations	36 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		216 000

Exercice 44 · Immobilisation décomposée : composants de seconde catégorie

La société Sécoia a acquis le 02/01/N une machine-outil pour 120 000 € HT. Durée d'utilisation 5 ans. La machine fait l'objet d'une révision tous les 3 ans, dont le coût est estimé à 14 400 € HT. TVA 20 %.

1. Définir la notion de composants et indiquer le traitement des dépenses de gros entretien ou de grandes révisions.
2. Comptabiliser l'acquisition si la société a opté pour la provision pour gros entretien, puis la provision au 31/12/N.

3. Comptabiliser l'acquisition si la société retient la méthode des composants.

CORRIGÉ

1. Composants. Un composant est un élément d'une immobilisation qui doit être remplacé à intervalles réguliers, avec une durée d'utilisation ou un rythme d'avantages différents ; il est comptabilisé à part, avec son plan d'amortissement. C'est un composant de première catégorie. Un composant peut aussi être la valeur d'une révision ou d'un entretien obligatoire, dans un programme pluriannuel de gros entretiens ou de grandes révisions, qui vérifie le bon fonctionnement sans prolonger la durée de vie : c'est un composant de deuxième catégorie. Comptablement, l'entreprise choisit de le comptabiliser en composant ou de le provisionner.

La machine dure 5 ans ; la révision, tous les 3 ans, maintient son bon fonctionnement sans prolonger sa durée de vie : c'est un composant de deuxième catégorie, évaluable de façon fiable.

2. Méthode de la provision.

02/01/N : acquisition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels	120 000	
44562	TVA sur immobilisations	24 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		144 000

31/12/N : provision (14 400 / 3)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	4 800	
1525	Provisions pour gros entretien ou grandes révisions		4 800

3. Méthode des composants.

02/01/N : acquisition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
215.1	Installations techniques – structure	105 600	
215.2	Installations techniques – composant révision	14 400	
44562	TVA sur immobilisations	24 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		144 000

Exercice 45 · Immeuble décomposé et frais d'acquisition en charges

La société Bleuval a acquis le 1er avril N un immeuble pour 300 000 € (pas de TVA à l'achat). Éléments décomposés : structure 180 000 € (30 ans) ; toiture 60 000 € (20 ans) ; chauffage 24 000 € (15 ans) ; menuiseries 36 000 € (10 ans). Honoraires du notaire : 6 000 € HT (TVA 20 %) ; droits d'enregistrement : 4 800 €. Le notaire a opté pour la TVA d'après les débits. L'entreprise comptabilise les frais d'acquisition en charges.

1. Identifier les raisons pour lesquelles les composants d'une immobilisation sont comptabilisés séparément.
2. Enregistrer l'écriture d'acquisition.

CORRIGÉ

1. Quand, dès l'origine, des éléments ont des utilisations différentes, chacun est comptabilisé à part et reçoit un plan d'amortissement propre. Les éléments principaux d'une immobilisation, à remplacer à intervalles réguliers, d'utilisation ou d'avantages différents, exigeant des taux ou modes d'amortissement propres, sont comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

2. L'immeuble dure 30 ans ; la toiture, le chauffage et les menuiseries, de valeur significative, durent 20, 15 et 10 ans : ce sont des composants de première catégorie, évalués de façon fiable, donc obligatoirement comptabilisés à part. L'immeuble est un actif acquis à titre onéreux : on peut y inclure droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes (méthode de référence) ; l'entreprise n'a pas retenu cette option.

01/04/N : acquisition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
213.1	Constructions – structure	180 000	
213.2	Construction – composant toiture	60 000	
213.3	Construction – composant chauffage	24 000	
213.4	Construction – composant menuiseries	36 000	
6226	Honoraires	6 000	
6354	Droits d'enregistrement et de timbre	4 800	
44566	TVA sur autres biens et services (6 000 × 20 %)	1 200	
468	Divers comptes créditeurs et charges à payer (notaire)		312 000

Exercice 46 · Machine décomposée : composants de première catégorie

L'entreprise Ginovia a acquis le 20 juin N une machine pour 18 000 € HT. Composants identifiés : structure 7 440 € HT ; composant électronique 3 000 € HT ; composant moteur 4 800 € HT ; habillage 2 760 € HT. Les frais d'installation, de 2 160 € HT, sont attribués à la structure. TVA 20 %.

1. Enregistrer l'écriture d'acquisition.

CORRIGÉ

La machine est un actif acquis à titre onéreux : coût d'acquisition = prix d'achat net + coûts directement attribuables (ici l'installation). Le composant électronique, le composant moteur et l'habillage sont des composants de première catégorie, évalués de façon fiable : ils sont obligatoirement comptabilisés à part. Les frais d'installation sont attribués à la structure.

Calcul

Valeur d'entrée de la structure = 7 440 + 2 160 = 9 600 €

20/06/N : acquisition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2154.1	Matériel industriel – structure	9 600	
2154.2	Matériel industriel – composant électronique	3 000	
2154.3	Matériel industriel – composant moteur	4 800	
2154.4	Matériel industriel – composant habillage	2 760	
44562	TVA sur immobilisations [(18 000 + 2 160) × 20 %]	4 032	
404	Fournisseurs d'immobilisations		24 192

Exercice 47 · Bâtiment décomposé : composants de première et de seconde catégorie

L'entreprise Seniva a fait construire un bâtiment dont la durée d'utilisation est de 20 ans. La facture reçue le 15 novembre N s'élève à 72 000 € HT. Certains composants, à remplacer tous les 4 ans, s'élèvent à 12 000 € HT. De grandes révisions sont prévues tous les 3 ans, évaluées à 10 800 € HT. TVA 20 %.

1. Définir la notion de composants.
2. Enregistrer l'écriture d'acquisition dans les deux cas : méthode des composants ; méthode de la provision.

CORRIGÉ

1. Composants. Un composant est un élément d'une immobilisation à remplacer à intervalles réguliers, de durée d'utilisation ou de rythme d'avantages différents : c'est un composant de première catégorie. Il peut aussi s'agir d'une révision ou d'un entretien obligatoire (programmes pluriannuels de gros entretiens ou de grandes révisions, sans prolonger la durée de vie) : composant de deuxième catégorie. Comptablement, l'entreprise choisit entre composants et provision ; fiscalement, la méthode des composants est interdite pour cette seconde catégorie.

Le bâtiment dure 20 ans, certains composants 4 ans : composants de première catégorie, obligatoirement comptabilisés à part. La révision, tous les 3 ans, est un composant de deuxième catégorie.

15/11/N : méthode des composants (structure : 72 000 − 12 000 − 10 800)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
213.1	Constructions – structure	49 200	
213.2	Construction – composant	12 000	
213.3	Construction – composant révisions	10 800	
44562	TVA sur immobilisations	14 400	
404	Fournisseurs d'immobilisations		86 400

15/11/N : méthode de la provision (structure : 72 000 − 12 000)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
213.1	Constructions – structure	60 000	
213.2	Construction – composant	12 000	
44562	TVA sur immobilisations	14 400	
404	Fournisseurs d'immobilisations		86 400

Exercice 48 · Camion décomposé : composants de première et de seconde catégorie

L'entreprise Quartane a acquis le 10 août N un camion pour 120 000 € HT, d'une durée d'utilisation de 6 ans. Éléments : tracteur 96 000 € HT (structure) ; remorque 24 000 € HT (à remplacer tous les 5 ans). Une révision obligatoire est prévue tous les 4 ans pour 4 800 € HT. TVA 20 %.

1. Enregistrer l'écriture d'acquisition dans les deux cas : méthode des composants ; méthode de la provision.

CORRIGÉ

Le camion dure 6 ans, la remorque (valeur significative) 5 ans : c'est un composant de première catégorie, évalué de façon fiable : obligatoirement comptabilisée à part. La révision, tous les 4 ans, maintient le bon fonctionnement sans prolonger la durée de vie : composant de deuxième catégorie,

enregistré en composant si l'entreprise choisit cette méthode ; sinon, une provision est constatée à la clôture.

10/08/N : méthode des composants (structure : 96 000 − 4 800)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2182.1	Matériel de transport – structure	91 200	
2182.2	Matériel de transport – composant	24 000	
2182.3	Matériel de transport – composant révisions	4 800	
44562	TVA sur immobilisations	24 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		144 000

10/08/N : méthode de la provision

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2182.1	Matériel de transport – structure	96 000	
2182.2	Matériel de transport – composant	24 000	
44562	TVA sur immobilisations	24 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		144 000

Exercice 49 · Usine décomposée avec coût de démantèlement

La société Démora implante une usine qu'elle exploitera 20 ans. Prix d'acquisition : 1 200 000 €. Droits d'enregistrement : 360 000 €. Honoraires du notaire : 120 000 € HT. Coût de démantèlement estimé à l'issue de l'exploitation : 72 000 €. Décomposition : structure 720 000 € ; toiture 120 000 € (15 ans) ; agencements divers 360 000 € (10 ans). Mise en service le 02/01/N. La société rattache les frais d'acquisition au coût d'acquisition. TVA 20 % sur les honoraires.

1. Comptabiliser l'écriture d'acquisition.

CORRIGÉ

L'usine est acquise à titre onéreux : coût d'acquisition = prix net + coûts directement attribuables ; l'entreprise a activé les frais d'acquisition. La toiture et les agencements, de valeur significative,

durent 15 et 10 ans pour une usine de 20 ans : composants de première catégorie, obligatoirement comptabilisés à part.

Ventilation des frais d'acquisition (480 000 = 360 000 + 120 000) au prorata du prix

Éléments	Prix d'achat	Part	Frais d'acquisition	Coût d'acquisition
Structure	720 000	60 %	288 000	1 008 000
Toiture	120 000	10 %	48 000	168 000
Agencements	360 000	30 %	144 000	504 000
Total	1 200 000	100 %	480 000	1 680 000

02/01/N : acquisition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
213.1	Constructions – structure	1 008 000	
213.2	Constructions – composant toiture	168 000	
213.3	Constructions – composant agencements	504 000	
213.4	Constructions – actif de démantèlement	72 000	
44562	TVA sur immobilisations (120 000 × 20 %)	24 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		1 704 000
1526	Provisions pour remise en état		72 000

Exercice 50 · Amortissement d'un chariot décomposé

La société Gamora a acquis le 1er juillet N un chariot-élévateur pour 14 400 € HT. Durée d'utilisation 4 ans ; mode d'amortissement constant. Le moteur, estimé à 2 400 € HT, sera changé tous les 2 ans (durée acceptée par l'administration fiscale). TVA 20 %.

1. Comptabiliser l'acquisition.
2. Présenter la première ligne des plans d'amortissement.

3. Comptabiliser les amortissements au 31/12/N.
4. Présenter un extrait de bilan au 31/12/N.

CORRIGÉ

Le chariot dure 4 ans, le moteur (valeur significative) 2 ans : composant de première catégorie, évalué de façon fiable, obligatoirement enregistré à part.

01/07/N : acquisition (structure : 14 400 − 2 400)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2182.1	Matériel de transport – structure	12 000	
2182.2	Matériel de transport – composant moteur	2 400	
44562	TVA sur immobilisations	2 880	
404	Fournisseurs d'immobilisations		17 280

Plan de la structure

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	12 000	1 500 (1)	1 500	10 500

(1) (12 000 / 4) × 6 / 12 = 1 500.

Plan du composant moteur

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	2 400	600 (1)	600	1 800

(1) (2 400 / 2) × 6 / 12 = 600.

31/12/N : annuités comptables

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	2 100	
28182.1	Amortissements du matériel de transport – structure		1 500
28182.2	Amortissements du matériel de transport – composant		600

Extrait de l'actif au 31/12/N

Actif	Brut	Amortissements et dépréciations	Net
Matériel de transport	14 400	2 100	12 300

Exercice 51 · Amortissement d'un camion décomposé

L'entreprise Matéo a mis en service le 1er janvier N un camion dont le coût d'acquisition est de 102 000 € HT. Durée d'utilisation 5 ans. Un composant de 18 000 € est à remplacer tous les 3 ans. Mode linéaire.

1. Présenter la première ligne des plans d'amortissement.
2. Comptabiliser les amortissements au 31/12/N.

CORRIGÉ

Dès l'origine, un élément a une utilisation différente : il est comptabilisé comme composant, avec un plan propre, s'il est significatif.

Plan de la structure (102 000 − 18 000 = 84 000)

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	84 000	16 800 (1)	16 800	67 200

(1) 84 000 / 5 = 16 800.

Plan du composant

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	18 000	6 000 (1)	6 000	12 000

(1) 18 000 / 3 = 6 000.

31/12/N : annuités comptables

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	22 800	
28182.1	Amortissements du matériel de transport – structure		16 800
28182.2	Amortissements du matériel de transport – composant		6 000

Exercice 52 · Construction décomposée : première et deuxième catégorie

Une construction est acquise et mise en service le 1er octobre N pour 420 000 € HT, amortissable en linéaire sur 25 ans. Éléments : toiture 108 000 € HT (15 ans) ; menuiseries 60 000 € HT (10 ans). Une révision obligatoire est prévue tous les 5 ans pour 12 000 € HT.

1. Présenter les deux premières lignes des plans d'amortissement dans les deux cas : méthode des composants ; méthode de la provision.
2. Comptabiliser les amortissements au 31/12/N dans les deux cas.

CORRIGÉ

La construction dure 25 ans ; la toiture et les menuiseries, de valeur significative, 15 et 10 ans : composants de première catégorie. La révision, tous les 5 ans, est un composant de deuxième catégorie : enregistrée en composant si l'entreprise choisit cette méthode, sinon provisionnée à la clôture.

1er cas : méthode des composants. Structure = 420 000 − 108 000 − 60 000 − 12 000 = 240 000.

Structure

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	240 000	2 400 (1)	2 400	237 600
N+1	240 000	9 600	12 000	228 000

(1) (240 000 / 25) × 3 / 12 = 2 400 ; 240 000 / 25 = 9 600.

Toiture

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	108 000	1 800 (1)	1 800	106 200
N+1	108 000	7 200	9 000	99 000

(1) (108 000 / 15) × 3 / 12 = 1 800 ; 108 000 / 15 = 7 200.

Menuiseries

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	60 000	1 500 (1)	1 500	58 500
N+1	60 000	6 000	7 500	52 500

(1) (60 000 / 10) × 3 / 12 = 1 500 ; 60 000 / 10 = 6 000.

Révision

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	12 000	600 (1)	600	11 400
N+1	12 000	2 400	3 000	9 000

(1) (12 000 / 5) × 3 / 12 = 600 ; 12 000 / 5 = 2 400.

2e cas : méthode de la provision. Structure = 420 000 − 108 000 − 60 000 = 252 000.

Structure

Années	Base	Annuités	Cumul	VNC
N	252 000	2 520 (1)	2 520	249 480
N+1	252 000	10 080	12 600	239 400

(1) (252 000 / 25) × 3 / 12 = 2 520 ; 252 000 / 25 = 10 080. Toiture et menuiseries : comme au 1er cas. Provision de N = (12 000 / 5) × 3 / 12 = 600.

31/12/N : 1er cas, annuités comptables

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	6 300	
2813.1	Amortissements des constructions – structure		2 400
2813.2	Amortissements des constructions – composant toiture		1 800
2813.3	Amortissements des constructions – composant menuiseries		1 500
2813.4	Amortissements des constructions – composant révisions		600

31/12/N : 2e cas, annuités comptables

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	5 820	
2813.1	Amortissements des constructions – structure		2 520
2813.2	Amortissements des constructions – composant toiture		1 800
2813.3	Amortissements des constructions – composant menuiseries		1 500

31/12/N : 2e cas, provision

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	600	
1525	Provisions pour gros entretien ou grandes révisions		600

Exercice 53 · Immobilisation décomposée et amortissement dégressif

La société Compoz a acquis le 02/01/N un matériel pour 342 000 € HT, amortissable sur 8 ans, décomposé ainsi : structure 180 000 € (12 ans) ; composant A 120 000 € (10 ans) ; composant B 18 000 € (4 ans) ; révisions 24 000 €, prévues tous les 2 ans. L'entreprise souhaite bénéficier de l'amortissement dégressif, dont le plan est communiqué : fiscalement, la durée de la structure est ramenée à celle de l'immobilisation (8 ans, taux 28,125 %) ; le composant A est amorti sur 8 ans (28,125 %) ; le composant B sur 4 ans (31,25 %).

1. Présenter la première ligne des plans d'amortissement si l'entreprise retient la méthode des composants pour les composants de 2e catégorie, et comptabiliser les écritures au 31/12/N.
2. Comptabiliser les écritures au 31/12/N si l'entreprise retient la méthode de la provision pour les composants de 2e catégorie.

CORRIGÉ

Le matériel dure 8 ans ; les composants A et B (valeur significative) durent 10 et 4 ans : composants de première catégorie, obligatoirement comptabilisés à part. La révision, tous les 2 ans, est un composant de deuxième catégorie (hypothèse 1 : composant ; hypothèse 2 : provision). Le dégressif autorise un amortissement dérogatoire. Un composant ne s'amortit fiscalement que sur la plus courte des durées : celle de l'immobilisation ou la sienne.

1. Hypothèse 1 : méthode des composants. Structure : durée 12 ans, plus longue que celle de l'immobilisation (8 ans) : amortie fiscalement sur 8 ans.

Structure

Années	Fiscal (dégressif donné)	Comptable (linéaire)	Dotations dérogatoires	Reprises
N	50 625 (180 000 × 28,125 %)	15 000 (1)	35 625	

(1) 180 000 / 12 = 15 000.

Composant A (10 ans, plus long que 8 ans : fiscalement 8 ans)

Années	Fiscal (dégressif donné)	Comptable (linéaire)	Dotations dérogatoires	Reprises
N	33 750	12 000 (1)	21 750	

(1) 120 000 / 10 = 12 000.

Composant B (4 ans, plus court que 8 ans : fiscalement 4 ans)

Années	Fiscal (dégressif donné)	Comptable (linéaire)	Dotations dérogatoires	Reprises
N	5 625 (18 000 × 31,25 %)	4 500 (1)	1 125	

(1) 18 000 / 4 = 4 500. Composant révisions : amortissement comptable 24 000 / 2 = 12 000 (pas de dérogatoire).

31/12/N : annuités comptables

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	43 500	
28154.1	Amortissements du matériel industriel – structure		15 000
28154.2	Amortissements du matériel industriel – composant A		12 000
28154.3	Amortissements du matériel industriel – composant B		4 500
28154.4	Amortissements du matériel industriel – composant révisions		12 000

31/12/N : annuités dérogatoires (35 625 + 21 750 + 1 125)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	58 500	
145	Amortissements dérogatoires		58 500

2. Hypothèse 2 : méthode de la provision. La révision n'est plus un composant : sa valeur s'ajoute à la structure pour l'amortissement fiscal (le manuel retient cette base). Structure : base = 180 000 + 24 000 = 204 000 ; fiscal = 204 000 × 28,125 % = 57 375 ; comptable = 204 000 / 12 = 17 000 ; dérogatoire = 40 375.

31/12/N : annuités comptables (17 000 + 12 000 + 4 500)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	33 500	
28154.1	Amortissements du matériel industriel – structure		17 000
28154.2	Amortissements du matériel industriel – composant A		12 000
28154.3	Amortissements du matériel industriel – composant B		4 500

31/12/N : annuités dérogatoires (40 375 + 21 750 + 1 125)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	63 250	
145	Amortissements dérogatoires		63 250

31/12/N : provision (24 000 / 2)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	12 000	
1525	Provisions pour gros entretien ou grandes révisions		12 000

Exercice 54 · Usine décomposée : démantèlement et amortissement

La société Volcane décide d'implanter le 02/01/N une usine, exploitée 20 ans, puis à remettre en état. Prix d'achat : 11 400 000 € HT (TVA 2 280 000 €). Frais de notaire et droits d'enregistrement : 600 000 € HT (TVA sur honoraires : 21 600 €), réglés immédiatement ; la société les inclut dans le coût d'acquisition. Décomposition : structure 7 980 000 € HT, frais d'acquisition 420 000 €, 20 ans ; toiture 1 140 000 € HT, frais 60 000 €, 10 ans ; agencements 2 280 000 € HT, frais 120 000 €, 5 ans. Coût de restauration du site dans 20 ans : 960 000 €. Consommation linéaire.

1. Rappeler la définition d'un actif et les conditions de sa comptabilisation.
2. Enregistrer la construction, le coût de démantèlement et les frais d'acquisition en N.
3. Enregistrer les écritures d'inventaire au 31/12/N.

CORRIGÉ

1. Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive : une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. Pour être inscrit à l'actif, il doit être identifiable, porteur d'avantages futurs, et son coût doit pouvoir être évalué avec une fiabilité suffisante.

2. L'usine est acquise à titre onéreux : prix net + coûts directement attribuables ; la société active les frais d'acquisition. La toiture et les agencements, de valeur significative, durent 10 et 5 ans pour une usine de 20 ans : composants de première catégorie. Le coût de démantèlement n'est pas vraiment un composant, mais il s'ajoute au coût d'acquisition en contrepartie d'une provision pour remise en état.

02/01/N : acquisition

Compte	Libellé	Débit	Crédit
213.1	Constructions – structure (7 980 000 + 420 000)	8 400 000	
213.2	Constructions – composant toiture (1 140 000 + 60 000)	1 200 000	
213.3	Constructions – composant agencements (2 280 000 + 120 000)	2 400 000	
213.4	Constructions – actif de démantèlement	960 000	
44562	TVA sur immobilisations (2 280 000 + 21 600)	2 301 600	
404	Fournisseurs d'immobilisations (11 400 000 + 600 000 + 2 301 600)		14 301 600
1526	Provisions pour remise en état		960 000

3. Amortissements de N. Structure : 8 400 000 / 20 = 420 000 ; toiture : 1 200 000 / 10 = 120 000 ; agencements : 2 400 000 / 5 = 480 000 ; actif de démantèlement : 960 000 / 20 = 48 000. (Comme le manuel, on calcule une année pleine.)

31/12/N : annuités comptables

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations	1 068 000	
2813.1	Amortissements de la structure		420 000
2813.2	Amortissements de la toiture		120 000
2813.3	Amortissements des agencements		480 000
2813.4	Amortissements – actif de démantèlement		48 000

Exercices rédigés par nos soins d'après le recueil d'exercices de l'auteur, avec son accord. Corrigés pédagogiques : seuls les textes officiels font foi. Numéros de comptes d'après le manuel (plan applicable à compter de 2025), à recouper.

Mis à jour le 2026-11-10.