



Cours n°2

Evaluation des actifs et des passifs de l'entité

Section 1

Règles générales d'évaluation des actifs et des passifs

Définition des Actifs

Un **actif** est un élément

- Identifiable du patrimoine

Un actif est identifiable s'il est séparable des activités de l'entité de manière isolée.

- Contrôlé par l'entité

Un élément est contrôlé par l'entité quand celle-ci dispose des avantages économiques futurs mais assume aussi l'essentiel des risques.

- Ayant une valeur économique positive pour l'entité

L'entité doit pouvoir attendre des **avantages économiques futurs**

Typologie des immobilisations

- Immobilisations incorporelles

Ce sont des actifs non monétaires dépourvu de substance physique

- Immobilisations corporelles

Ce sont des actifs physiques dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

- Immobilisations financières

Ce sont essentiellement des titres et des créances détenus par l'entité pour plus d'un an

- Conditions d'inscription à l'actif

- Il est probable que l'entité en tirera des avantages économiques futurs;
- Son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Les immobilisations incorporelles

- 201 – Frais d'établissement

Frais de constitution, frais de premier établissement, frais d'augmentation de capital

- 203 – Frais de recherche et développement

- Les coûts de recherche sont toujours comptabilisés en charges.
- Les couts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale. Les conditions d'activation :
 - Faisabilité technique
 - Intention d'achever ou de vendre l'immobilisation
 - Capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation
 - Existence d'un marché ou utilité si elle doit être utilisée en interne
 - Disponibilité de ressources pour achever l'immobilisation
 - Capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuable à l'immobilisation.

Si les conditions d'activation sont réunies, l'activation est la méthode préférentielle.

- 205 – Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
- 206 – Droit au bail

Le droit au bail correspond au montant versé ou dû au locataire précédent, en considération du transfert de la propriété commerciale.
- 207 – Fonds commercial

Ce sont les dépenses d'acquisition de tous les éléments incorporels du fonds de commerce.

Les immobilisations corporelles

- 211 – Terrains

Terrains nus ou aménagés

- 212 – Agencements et aménagements des terrains

Ce sont des travaux destinés à mettre le terrain en état d'utilisation (clôtures, mouvements de terre, drainage, défrichage ...)

- 213 – Constructions

Ce sont les bâtiments, leurs installations, agencements et aménagements

- 214 – Constructions sur sol d'autrui

Il s'agit du cas particulier des constructions édifiées sur un terrain n'appartenant pas à l'entité.

- 215 – Installations techniques, matériels et outillages industriels

Ces immobilisations doivent être liées directement à l'activité de l'entité

- 218 – Autres immobilisations corporelles

- 2181 - Installations générales, agencements et aménagements divers

Il s'agit des immobilisations incorporées dans des immeubles dont l'entité n'est pas propriétaire.

Notion de Passif

Un passif est un élément ayant une **valeur économique négative** pour l'entité.

Quatre conditions doivent être respectées pour qu'un passif soit constaté :

- Il faut qu'il y ait une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers
- Cette obligation doit exister à la date de clôture
- Cette obligation entraînera une sortie de ressources probable ou certaine au bénéfice de tiers
- Cette sortie de ressources doit être sans contrepartie équivalente attendue

LE PCG distingue :

- Une dette

Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise

- Une provision

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise

- Un passif éventuel

Il s'agit soit d'une obligation potentielle, soit d'une obligation dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie équivalente.

Le passif éventuel ne se comptabilise pas et fait l'objet d'une mention dans l'annexe.

Effets d'une clause de réserve de propriété

Selon le PCG, les « transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de livraison du bien et non à celle de transfert de propriété ».

Une ligne spécifique du bilan regroupe les ventes et les achats frappés d'une clause de réserve de propriété.

Section 2

Evaluation des immobilisations corporelles et incorporelles

La TVA

L'évaluation des immobilisations doit se faire sans prendre en compte le montant de la TVA déductible.

- Modalités générales de comptabilisation

Ces modalités sont connues et rappelées ici pour mémoire.

- TVA sur opérations intracommunautaires

- Acquisition intracommunautaire

	Date		
60712		Achats de marchandises en provenance de l'UE	1000
44566		Etat, TVA déductible intra-communautaire 20%	200
401		Fournisseur assujetti UE	1000
4452		Etat, TVA due intracommunautaire	200
		<i>Facture fournisseur assujeti UE</i>	

- Livraison intracommunautaire

Deux cas sont à considérer, selon que le client est un assujetti à la TVA ou non

		Date		
411	Client assujetti UE à la TVA			
70712	Ventes de marchandises, livraison UE		1000	
	<i>Livraison en UE à un assujetti</i>			1000
411	Client non assujetti UE à la TVA			
70712	Ventes de marchandises, livraison UE		1200	
44571	Etat, TVA collectée			1000
	<i>Livraison en UE à un non assujetti</i>			200

- TVA sur livraisons à soi-même

Lors de la livraison à soi-même d'immobilisations, la TVA est exigible sur cette immobilisation. La TVA doit être comptabilisée sur la livraison en TVA collectée, mais peut être déduite en fonction du coefficient de déduction de l'entité.

Voir les schémas d'écriture page suivante

		Date	
2154	Matériel industriel		10 000
44562	Etat, TVA déductible sur immobilisations		2 000
722	Production immobilisée		10 000
44571	Etat, TVA collectée		2 000
<i>Livraison à soi-même</i>			
		Date	
2154	Matériel industriel		10 400
44562	Etat, TVA déductible sur immobilisations 2 000 * 80%		1 600
722	Production immobilisée		10 000
44571	Etat, TVA collectée		2 000
<i>Livraison à soi-même, coefficient de déduction 80%</i>			

- TVA sur encaissements (utilisation de sous comptes)

		Date 1	
512000	Banque	12 000	
4191	Clients-avances et acomptes		12 000
44572	Etat, TVA exigible sur encaissements	2 000	
44571	Etat, TVA collectée		2 000
<i>Encaissement d'acompte</i>			
		Date 2	
411	Client	36 000	
4191	Clients-avances et acomptes	12 000	
704	Travaux		40 000
44572	Etat, TVA exigible sur encaissements		8 000
<i>Facture de travaux</i>			
		Date 3	
512	Banque	36 000	
411	Client		36 000
44572	Etat, TVA exigible sur encaissements	6 000	
44571	Etat, TVA collectée		6 000
<i>Règlement du solde du compte</i>			

- Cessions d'immobilisations

La cession d'une immobilisation est soumise à la TVA si son acquisition a ouvert droit à déduction.

Toutefois, pendant la période de régularisation (20 ans pour les immeubles, 5 ans pour les biens meubles, une régularisation de TVA peut être opérée.

- Exemple : cession d'un matériel acquis 20 000 Euros HT et vendu pour 16 800 Euros. Matériel amorti à hauteur de 8 000 Euros à la date de la cession

		Date 1	
462	Créances sur cession d'immobilisations	16 800	
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		14 000
44572	Etat, TVA collectée sur cession de biens d'investissement		2 000
<i>Cession du matériel</i>			
		Date 2	
675	Valeur comptable des éléments d'actifs cédés	12 000	
28154	Amortissement du matériel	8 000	
2154	Matériel industriel		20 000
<i>Valeur nette du matériel</i>			

- Cas d'une régularisation de TVA (reversement) pour une cession d'immeuble

	Date		
214	Constructions sur sol d'autrui	16 000	
44585	Etat, TVA à régulariser sur cession d'immobilisations		16 000
	<i>Reversement au Trésor d'une quote part de TVA</i>		
462	Créances sur cession d'immobilisations	104 000	
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		104 000
	<i>Cession de la construction</i>		
675	Valeur comptable des éléments d'actif cédés	117 000	
2814	Amortissement des constructions sur sol d'autrui	15 000	
214	Constructions sur sol d'autrui		132 000
	<i>Valeur nette de la construction</i>		

- Changement de prorata de déduction dans le temps

La variation du prorata de déduction de TVA de plus de 20% entraîne soit un reversement soit un complément de déduction de TVA.

Ce reversement ou ce complément de déduction n'affecte pas les comptes d'immobilisations :

- Le reversement est comptabilisé en 6788 – Charges exceptionnelles diverses
- La déduction complémentaire est comptabilisée en 7788 – Produits exceptionnels divers

La contrepartie est comptabilisée dans un compte 4458 – TVA à régulariser qui sera soldé au moment de la détermination de la TVA à décaisser.

- Emballages consignés

Lorsque des emballages consignés ne sont pas retournés, le fournisseur doit refacturer la TVA

		Date 1	
411	Client	2 400	
4196	Clients - dettes pour emballages et matériels consignés		2 400
<i>Consignation</i>			
		Date 2	
4196	Clients - dettes pour emballages et matériels consignés	2 400	
7088	Autres produits d'activités annexes		2 000
44571	Etat, TVA collectée		400
<i>Non retour des emballages consignés</i>			

- Créances irrécouvrables

Lorsqu'une créance est devenue irrécouvrable, l'entité peut récupérer sous certaines conditions la TVA collectée payée au Trésor.

La TVA est comptabilisée dans le compte 4458 – Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente

- Régularisation des charges et des produits en fin d'exercice

Les comptes de TVA à utiliser pour la comptabilisation des charges à payer ou des produits à recevoir sont :

44586 – Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues

44587 – Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir

- Régime simplifié de TVA

Les acomptes trimestriels versés sont comptabilisés au compte 44581 – Acomptes-régime simplifié d'imposition

Coût d'entrée des immobilisations

- Immobilisations acquises à titre onéreux
 - Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué :
 - De son prix d'achat y compris droits de douane et taxes non récupérables sous déduction des remises et rabais obtenus
 - De tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place
 - Sur option, des droits de mutation, honoraires, commissions, frais d'actes
 - De l'estimation initiale des coûts de démantèlement
 - Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction, dit **actif éligible** peuvent être inclus dans le coût de cet actif, immobilisé ou en stocks.

Deux traitements sont autorisés : la comptabilisation en charges et l'incorporation au coût de l'actif. L'option retenue doit figurer dans l'annexe.

- Immobilisations produites par l'entreprise

Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire aux charges directes et indirectes qui peuvent raisonnablement être rattachées.

La quote-part des charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

- Immobilisations en cours

Calcul des amortissements et plan d'amortissement

- Amortissement comptable

Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute **sous déduction de sa valeur résiduelle.**

Le **Plan d'amortissement** est la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus. Le **mode d'amortissement** est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques futurs.

Sur le plan comptable, l'amortissement se calcule selon deux méthodes : amortissement linéaire ou amortissement en fonction de paramètres d'utilisation de l'immobilisation.

- Amortissement fiscal

Sur le plan fiscal, l'amortissement se calcule selon deux méthodes : amortissement linéaire ou amortissement dégressif.

- Amortissements dérogatoires

Les amortissements dérogatoires sont des amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement comptable et comptabilisés en application de textes particuliers.

Les amortissements dérogatoires font partie des provisions réglementées.

- Révision du plan d'amortissement

En contradiction avec le principe de la permanence des méthodes, le PCG autorise la révision du plan en cours d'exécution lorsque l'on constate une modification significative des conditions d'utilisation. Cette modification peut porter sur les exercices futurs, mais peut aussi être effectuée au titre des exercices antérieurs.

La révision des exercices antérieurs se constate par une dotation exceptionnelle

6871 – dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations

ou par une reprise

(7811 – reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et incorporelles

Evaluation et comptabilisation des dépréciations

- Test de dépréciation

En fin d'exercice, un test doit être effectué pour évaluer la **valeur actuelle** de chaque immobilisation.

La valeur actuelle est la plus élevée des deux valeurs : **valeur vénale** et **valeur d'usage**

- Comptabilisation de la dépréciation

Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur nette comptable, alors une dépréciation doit être comptabilisée avec une remise en cause du plan d'amortissement initial :

		31.12.N	
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles	XXXX.XX	
291	Dépréciation des immobilisations corporelles et incorporelles		XXXX.XX
	<i>Dépréciation</i>		

- Cas particuliers :
 - Les marques et procédés,
 - Le droit au bail
 - Le fonds commercial

Ces immobilisations ne s'amortissent pas, mais peuvent faire l'objet d'une dépréciation.

- Les terrains ne s'amortissent pas
- Les constructions sur sol d'autrui ne peuvent pas s'amortir sur une durée supérieure à la durée du bail.

- Comptabilisation par composants

Si dès l'origine, un ou plusieurs éléments constitutifs d'un actif ont des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Un composant qui n'a pas été identifié à l'origine doit l'être ultérieurement.

- Les composants doivent être distingués de la structure
- Le coût de démantèlement, d'enlèvement et de restauration d'un site est considéré comme un composant.
- Il existe deux catégories de composants :
 - Première catégorie : ce sont les éléments faisant l'objet de remplacements, y compris pour les pièces de rechange, à condition que l'entité compte les utiliser sur plus d'une période.
 - Deuxième catégorie : ce sont les dépenses faisant l'objet de programmes. Ils ne sont pas reconnus fiscalement. L'entité risque alors de privilégier la méthode des provisions pour grosses réparations.

- Evaluation des immobilisations acquises au moyen de redevances annuelles

Si le montant à retenir pour l'acquisition d'un actif est aléatoire (rente viagère), le prix à retenir pour cette acquisition est la valeur vénale. Cette valeur peut être estimée

- Soit à la valeur actualisée des redevances probables,
- Soit par l'évaluation retenue par les parties pour le paiement des droits d'enregistrement.

Exemple : Brevet acquis 50 000 € plus une redevance de 20 000 € pendant 15 ans.

Valeur vénale : $50\,000 + 20\,000 * (1-1.10)^{15} / 10 = 202\,121$ €.

Ecriture de constatation de l'acquisition

205	Concessions et droits similaires, brevets, licences	202 121	
512	Banque		50 000
404	Fournisseurs d'immobilisations		152 121
	<i>Acquisition brevet</i>		

- Réévaluation des immobilisations

- Réévaluation libre

Le PCG autorise la réévaluation des immobilisations à leur valeur actuelle. L'écart est inscrit directement dans les capitaux propres. Il ne peut pas être utilisé pour compenser les pertes, sauf à avoir été incorporé au capital au préalable.

L'écart de réévaluation libre est imposable l'année de sa constitution.

211	Terrains	55 000	
213	Constructions	120 000	
1052	Ecart de réévaluation libre		175 000
	<i>Réévaluation d'un ensemble immobilier</i>		

- Réévaluation légale (1976)

La plus value est comptabilisée au compte 1053 – Réserve de réévaluation pour les immobilisations non amortissables, et au compte 146 – Provision spéciale de réévaluation pour les immobilisations amortissable. Cette dernière est reprise par le crédit du compte 78726 – Reprises sur provisions règlementées....) au prorata des amortissements pratiqués