

LES AMORTISSEMENTS

I- NOTION D'AMORTISSEMENT

La plupart des immobilisations corporelles qui figurent à l'actif de l'entreprise se déprécient soit à cause de l'usure qu'elles subissent (c'est le cas des machines-outils qui s'usent progressivement et deviennent inutilisables au bout d'un certain nombre d'années) ; soit à cause de leur vieillissement quel que soit l'usage qui en est fait (c'est le cas des bâtiments qui se détériorent peu à peu) ; soit encore par l'obsolescence c'est-à-dire de la dépréciation due au déclassement des matériels entraînés par le progrès technique. Cette réduction de la valeur à un caractère irréversible.

II- DEFINITION

L'amortissement est la constatation comptable obligatoire de la dépréciation subie sur la valeur d'actif des immobilisations au cours du temps.

III- TERMINOLOGIE

1) valeur d'origine (VO)

La valeur d'origine d'une immobilisation amortissable est le prix d'acquisition c'est-à-dire le coût d'achat de l'immobilisation qui comprend :

- le prix d'achat augmenté des frais accessoires tels que les frais de transport, les frais d'installation, les frais de montage, le droit de douane, frais de transit.

Les frais récurrents en cas de cession tels que les droits de mutation, d'immatriculation, honoraires de notaire, frais d'actes ne font pas partie de la valeur d'origine.

$VO = \text{prix d'achat} + \text{frais accessoires d'achat}$

Remarque : la valeur amortissable des immobilisations est leur valeur d'origine hors taxes. Toutefois n'ouvrent pas droit à déduction les véhicules de tourisme, le mobilier et matériel de logement, les immeubles d'habitation. La TVA sur ces biens n'étant pas déductible, la valeur amortissable est leur valeur TTC.

Il en est de même pour tous biens dont la Taxe sur la valeur ajoutée supportée est non déductible.

Exemple : achat d'une Peugeot 405

Prix d'achat= 8 500 000f

TVA 20% non déductible

TAF : déterminer sa valeur d'origine.

Solution : ici la valeur d'origine est la valeur amortissable

$$VO = 8\,500\,000 + (8\,500\,000 \times 0,2) = 10\,200\,000f$$

2) annuité d'amortissement

L'annuité d'amortissement d'une immobilisation est le montant de l'amortissement pratiqué à la fin d'un exercice donné.

Si la durée est exprimée en jours, on a :

$A = (VO \text{ HT} \times t \times n) / (360 \times 100)$
--

Avec : VO HT : valeur d'origine hors taxe

t : taux d'amortissement

n : nombre de jours.

Si la durée est exprimée en mois, on a :

$A = (VO \text{ HT} \times t \times n) / (12 \times 100)$

Avec n : nombre de mois.

Pour les biens dont la TVA n'est pas déductible :

$$A = (VO \text{ TTC} \times t \times n) / (360 \times 100)$$

Ou

$$A = (VO \text{ TTC} \times t \times n) / (12 \times 100)$$

3) la valeur comptable nette (VCN) ou valeur résiduelle

C'est la différence entre la VO et le total des amortissements pratiqués ou cumul des amortissements.

$$VCN = VO - \text{total des amortissements}$$

La VCN est la valeur nette de l'immobilisation après déduction des amortissements pratiqués.

4) taux d'amortissement

C'est le pourcentage de perte de valeur estimée pour une année. Pratiquement il s'obtient en divisant 100 par la durée probable d'utilisation du bien.

Soit t : le taux d'amortissement

n : la durée probable d'utilisation (exprimée en année).

$$t = 100 / n$$

Exemple : pour une immobilisation d'une durée de vie de 5 ans, 10 ans, 20 ans, calculer le taux d'amortissement.

Solution : $t = 100 / 5 = 20\%$

$$t = 100 / 10 = 10\%$$

$$t = 100 / 20 = 5\%$$

IV- LES DIFFERENTS PROCEDES D'AMORTISSEMENTS

Les différents procédés d'amortissements utilisés au Sénégal sont :

- l'amortissement constant ou linéaire ou normal
- l'amortissement accéléré ou fiscal
- l'amortissement dégressif

1) amortissement constant

Dans le procédé de l'amortissement constant (linéaire, normal, économique), le montant de l'amortissement annuel est égal au quotient de la VO par la durée d'utilisation probable exprimée en année.

$$A = VO / \text{durée probable d'utilisation}$$

Exemple : matériel acquis : 500 000f

Durée d'utilisation probable : 5 ans

TAF : calculer l'amortissement annuel (annuité)

Solution : 1/ $A = 500\,000 / 5 = 100\,000\text{f}$

2/ $t = 100 / 5 = 20\%$

$$A = 500\,000 \times 0,2 = 100\,000\text{f}$$

a) acquisition de l'immobilisation en début d'exercice.

On applique à la VO HT ou VO TTC le taux d'amortissement pour obtenir l'annuité d'amortissement en fin d'exercice.

Exemple : un matériel a été acquis pour une valeur de 3 600 000f HT le 02/01/98 ; TVA : 20%, n= 5ans.

TAF : calculer l'amortissement

$$\text{Taux d'amortissement} = 100 / 5 = 20\%.$$

$$A = 3\,600\,000 / 5 = 720\,000\text{f}$$

$$A = 3\,600\,000 \times 0,2 = 720\,000\text{f}$$

L'amortissement est constaté le 31/12/98.

b) acquisition n cours d'exercice

Lorsque l'acquisition de l'immobilisation est faite dans le courant de l'exercice, le premier amortissement ou 1^{ère} annuité est calculé au prorata temporis c'est-à-dire proportionnellement au temps passé dans l'entreprise.

Exemple 1 : achat d'un matériel de transport pour 1 200 000f le 1^{er} juillet de l'année 1990, durée d'utilisation 5ans.

TAF : calculer l'annuité d'amortissement pour le premier exercice.

Solution : le décompte des mois pour terminer l'année 1990 donne 6 mois (du 1^{er} juillet au 31 décembre).

$$VO = 1\,200\,000\text{f} \quad \text{taux d'amortissement} = 100 / 5 = 20\%.$$

$$\text{Annuité d'amortissement du 1^{er} exercice : } A = (1200000 \times 20 \times 6) / (100 \times 12) = 120\,000 \text{ f.}$$

Ou encore :

$$\text{Annuité pour une année : } A = 1200000 / 5 = 240\,000\text{f}$$

$$\text{Annuité du premier exercice : } A = (240\,000 \times 6) / 12 = 120\,000 \text{ f.}$$

Exemple 2 : supposons que le bien ait été acquis le 21 février.

TAF : calculer le premier amortissement.

Solution : décompte des jours

21 février au 30 février : 10 jours

1^{er} mars au 31 décembre : 300 jours

1^{er} amortissement = $(1200000 \times 20 \times 310) / (100 \times 360) = 206\,667 \text{ f.}$

Remarque : pour le décompte des jours, l'année compte 360 jours avec des mois de 30 jours.

Le jour de l'acquisition est pris en compte dans le décompte des jours et on s'arrête au 31 décembre qui symbolise la fin de l'exercice.

c) tableau d'amortissement.

Les calculs d'amortissement sont en principe rassemblés dans un tableau résumé établi dès l'acquisition de l'immobilisation qui permet à l'issue de chaque exercice de passer les écritures d'amortissements. Ce tableau est appelé tableau d'amortissement. Il met en évidence les amortissements et les valeurs comptables nettes successifs.

Exemple : reprenons le cas de l'exemple 1

TAF : présenter le tableau d'amortissements

Solution : tableau d'amortissement linéaire taux = 20%, durée = 5ans.

Périodes (années)	Valeur d'origine (VO)	Période d'amortissement	Amortissement de l'exercice	Cumul des amortissements	Valeur comptable nette (VCN)
1990	1 200 000	6 mois	120 000	120 000	1 080 000
1991	1 200 000	1 an	240 000	360 000	840 000
1992	1 200 000	1an	240 000	600 000	600 000
1993	1 200 000	1an	240 000	840 000	360 000
1994	1 200 000	1an	240 000	1 080 000	120 000
1995	1 200 000	6 mois	120 000	1 200 000	0

$VCN = VO - CUMUL \text{ des amortissements}$

Remarque : - lorsque le bien est acquis en cours d'exercice, le nombre d'exercices nécessaires pour amortir totalement le bien est égal à la durée de vie du bien plus un exercice.

- le point de départ du calcul des amortissements est la date de mise en service.

d) enregistrement comptable

La constatation comptable de l'amortissement en tant que charge de l'exercice se fait par le débit du compte 681 : dotation aux amortissements d'exploitation ; par le crédit du compte du bien déprécié en intercalant le chiffre 8 à la 2^{ème} place du numéro du compte du bien intéressé.

Exemple : passons les écritures.

- le compte 245 : matériel de transport

- le numéro du compte de l'amortissement du matériel de transport est 2845.

NB : on enregistre les amortissements chaque 31 décembre de l'année.

681	2845	31/12/90 Dotations aux amortissements d'exploitation	120 000	120 000
		Amortissement du matériel de transport		
		Suivant tableau d'amortissements		
681	2845	31/12/91 Dotations aux amortissements d'exploitation	240 000	240 000
		Amortissement du matériel de transport		
		Suivant tableau d'amortissements		
681	2845	31/12/92 Dotations aux amortissements d'exploitation	240 000	240 000
		Amortissement du matériel de transport		
		Suivant tableau d'amortissements		
681	2845	31/12/93 Dotations aux amortissements d'exploitation	240 000	240 000
		Amortissement du matériel de transport		
		Suivant tableau d'amortissements		

681	2845	31/12/94	240 000	240 000
		Dotations aux amortissements d'exploitation		
		Amortissement du matériel de transport		
		Suivant tableau d'amortissements		
681	2845	31/12/95	120 000	120 000
		Dotations aux amortissements d'exploitation		
		Amortissement du matériel de transport		
		Suivant tableau d'amortissements		

NB : les dotations d'amortissement des frais d'établissement s'enregistrent au débit du compte 6811 par le crédit du compte 201 : frais d'établissement.

2) amortissement accéléré

a) domaine d'application

L'amortissement accéléré ne peut être pratiqué que sur les matériels et outillages achetés neufs ; sont donc exclus les biens acquis d'occasion. Ces matériels et outillages doivent être utilisés exclusivement pour les opérations industrielles de fabrication, de manutention, de transport ou d'exploitation agricole ayant une durée d'utilisation supérieure ou égale à 5 ans.

b) principe

Le procédé d'amortissement accéléré consiste à :

- doubler le premier amortissement annuel calculé d'après leur durée d'utilisation normale.

- répartir la valeur restant à amortir sur un nombre d'année égal à la durée normale restante diminuée d'une année (soit $(n-2)$ années si n est la durée normale d'utilisation).

Exemple : soit un matériel acheté à 12 000 000f amortissable en 10 ans.

TAF : calculer la première annuité.

Solution : taux d'amortissement = $100 / 10 = 10\%$.

Amortissement linéaire = $12\,000\,000 \times 0,1 = 1\,200\,000$.

1^{ère} année d'amortissement accéléré = $12\,000\,000 \times 0,1 \times 2 = 2\,400\,000$.

Valeur restante à amortir = $12\,000\,000 - 2\,400\,000 = 9\,600\,000$.

Sur un nombre d'année soit $10 - 2 = 8$ ans.

On calculera pour les autres amortissements sur 8 ans. Annuité = $9\,600\,000 / 8 = 1\,200\,000$.

Ce procédé fait gagner à l'entreprise une année d'amortissement constant en doublant le premier amortissement annuel ; l'amortissement est donc accéléré d'une année.

c) acquisition en cours d'exercice

Lorsque le bien est acquis en cours d'exercice, la première annuité comprend : une annuité réduite calculée au prorata temporis + une annuité complète.

Les autres amortissements sont calculés sur la VO en y appliquant le taux d'amortissement.

Exemple : achat d'une machine le 1^{er} juin 1993, prix d'acquisition 18 000 000f, durée de vie 8 ans.

TAF : présenter le tableau d'amortissement.

Solution : VO = 18 000 000f

1^{er} juin au 31 décembre 93 → 7 mois.

1^{er} amortissement : taux d'amortissement = $100 / 8 = 12,5\%$.

$$\begin{aligned}\text{Amortissement} &= [(18\,000\,000 \times 0,125 \times 7) / 12] + (18\,000\,000 \times 0,125) \\ &= 356\,250\end{aligned}$$

Années	VO	Période d'amortissement	Amortissement	Cumul d'amortissement	VCN
1993	18 000 000	7 mois	3 562 500	3 562 500	14 437 500
1994	18 000 000	1 an	2 250 000	5 812 500	12 187 500
1995	18 000 000	1 an	2 250 000	8 062 500	9 937 500
1996	18 000 000	1 an	2 250 000	10 312 500	7 687 500
1997	18 000 000	1 an	2 250 000	12 562 500	5 437 500
1998	18 000 000	1 an	2 250 000	14 812 500	3 187 500
1999	18 000 000	1 an	2 250 000	17 062 500	937 500
2000	18 000 000	5 mois	937 500	18 000 000	0

NB : - le point de départ du calcul des amortissements est la date de mise en service.

On s'aperçoit que l'entreprise a amorti au cours du premier amortissement la somme de 3 562 500f. ce qui lui a permis non seulement de réduire la durée de vie fiscale de la machine mais aussi d'accroître pour la première année sa capacité d'autofinancement, atteignant ainsi l'objectif visé par la loi sur les amortissements accélérés.

d) enregistrement comptable

Selon le plan comptable seule est considérée comme élément d'exploitation la dotation aux amortissements correspondant à l'annuité linéaire normale enregistrée dans le compte 681.

Le reliquat théorique entre l'annuité accéléré et l'annuité linéaire normale est considéré comme une dotation hors activité ordinaire (HAO) et enregistré au débit du compte 851 : dotations aux provisions réglementées par le crédit du compte 151 : amortissements dérogatoires.

NB : la loi fiscale permet, dans certains cas, d'appliquer des systèmes d'amortissement qui majorent les dotations des premières années. C'est notamment le cas du système accéléré et du système dégressif. Les amortissements calculés selon la méthode fiscale peuvent ainsi être supérieurs à la véritable dépréciation de l'immobilisation.

Le syscohada distingue alors :

- d'une part l'amortissement pour dépréciation qui est économiquement justifié ; il constate la véritable dépréciation du bien.

- d'autre part, l'amortissement dérogatoire qui correspond à la fraction de l'amortissement fiscal qui excède la dépréciation.

L'amortissement pour dépréciation vient en diminution de la valeur d'origine pour donner une valeur comptable nette théoriquement voisine de la valeur vénale, tandis que l'amortissement dérogatoire est regroupé avec les provisions réglementées.

Les amortissements dérogatoires sont en effet considérés comme des « réserves provisoires », constituées par prélèvement sur les bénéfices avant que ceux-ci ne soient frappés par l'impôt (réserves non libérées d'impôt) ; c'est la raison pour laquelle ils sont comptabilisés comme des ressources (classe 1), parmi les provisions réglementées, dont ils forment une des rubriques.

Ces réserves sont réintégrées lorsque la dotation fiscale devient inférieure à la dotation économique : la différence est portée au débit du compte 151 par le crédit du compte 861 : reprises de provisions réglementées ; une reprise est également effectuée (en débitant le compte 151) lorsque le bien concerné quitte le patrimoine avant la fin de son amortissement.

Application : voir exercice précédent.

Tableau comparatif

Exercices	Amortissement linéaire	Amortissement accéléré	enregistrement		
			681	851	861
1993	1 312 500	3 562 500	1 312 500	2 250 000	
1994	2 250 000	2 250 000	2 250 000	-	
1995	2 250 000	2 250 000	2 250 000	-	

1996	2 250 000	2 250 000	2 250 000	-	
1997	2 250 000	2 250 000	2 250 000	-	
1998	2 250 000	2 250 000	2 250 000	-	
1999	2 250 000	2 250 000	2 250 000	-	
2000	2 250 000	937 500	2 250 000		1 312 500
2001	937 500	0	937 500		937 500

Enregistrement dans le journal

681 851	2841 151	31/12/93 Dotations aux amortissements d'exploitation Dotation aux provisions réglementées Amortissement du matériel et outillage Amortissements dérogatoires Suivant tableau d'amortissements	1 312 500 2 250 000	1 312 500 2 250 000
		31/12/94 Dotations aux amortissements d'exploitation Amortissement du matériel et outillage Suivant tableau d'amortissements	2 250 000	2 250 000
		Même écriture du 31/12/94 jusqu'au 31/12/99		
		31/12/00 Dotations aux amortissements d'exploitation Amortissements dérogatoires Amortissement du matériel et outillage Reprises de provisions réglementées Suivant tableau d'amortissements	2 250 000 1 312 500	2 250 000 1 312 500
		31/12/01 Dotations aux amortissements d'exploitation Amortissements dérogatoires	937 500 937 500	

	2841	Amortissement du matériel et outillage		937 500
	861	Reprises de provisions réglementées		937 500
		Suivant tableau d'amortissements		

3) amortissement dégressif

a) domaine d'application

Peuvent bénéficier de ce procédé les matériels et outillages achetés neufs. Leur durée normale d'utilisation doit être au moins égale à 5 ans.

Sont exclus : les voitures de tourisme, les machines à écrire, les bâtiments administratifs et commerciaux.

b) détermination du taux

Le taux dégressif est obtenu en multipliant le taux normal (linéaire) par un coefficient qui est fonction de la durée probable d'utilisation.

Les coefficients retenus par la législation fiscale :

- 2 pour une durée de 5 ans
- 2,5 pour une durée supérieure à 5 ans.

La première annuité d'amortissement est obtenue en multipliant la VO par le taux dégressif.

Les annuités suivantes sont obtenues en multipliant la VCN par le taux dégressif.

Lorsque l'annuité dégressive devient inférieure ou égale à la VCN divisée par le nombre d'années restant à amortir, on choisit l'annuité linéaire pour les annuités restantes. Ceci pose le problème de la détermination de la base de changement du mode de calcul ; cette date est appelée année charnière.

$$\text{Année charnière} = 100 / \text{taux dégressif}$$

Exemple : pour un matériel dont la durée de vie est de 8 ans, calculer le taux dégressif et l'année charnière.

Solution :

- taux linéaire = $100 / 8 = 12,5\%$
- taux dégressif = $12,5 \times 2,5 = 31,25\%$
- année charnière = $100 / 31,25 = 3,2$ ans soit 3 ans (on ne retient que l'entier).

Donc le mode de calcul change de dégressif en linéaire pour les 3 dernières années.

c) tableau d'amortissement

Exemple : un matériel a été acquis le 18 juillet 1991 à 20 000 000f ; durée de vie = 5 ans.

TAF : présenter le tableau d'amortissement

Solution :

- taux linéaire = $100 / 5 = 20\%$
- taux dégressif = $20 \times 2 = 40\%$.
- année charnière = $100 / 40 = 2,5$ ans soit 2 ans.

Années	VCN début d'exercice	Période d'amortissement	Annuité d'amortissement	Cumul des amortissements	VCN fin d'exercice
1991	20 000 000	6 mois	4 000 000	4 000 000	16 000 000
1992	16 000 000	1 an	6 400 000	10 400 000	9 600 000
1993	9 600 000	1 an	3 840 000	14 240 000	5 760 000
1994	5 760 000	1 an	2 880 000	17 120 000	2 880 000
1995	2 880 000	1 an	2 880 000	20 000 000	0

NB : la première annuité est calculée sur le montant amortissable, proportionnellement au temps d'utilisation (du premier jour du mois d'acquisition à la date de fin d'exercice).

d) enregistrement comptable

L'annuité linéaire normale est inscrite au débit du compte 681 et au crédit du compte 28... amortissement du matériel considéré.

L'excédent (annuité dégressif supérieure à l'annuité linéaire) est enregistré au débit du compte 851 et au crédit du compte 151.

Si l'annuité dégressive est inférieure à l'annuité linéaire, on comptabilise d'une part l'annuité linéaire d'autre part on constate la reprise par solde progressif du compte 151.

Afin de permettre un enregistrement facile, un tableau comparatif suivant est établi :

Tableau comparatif

Exercices	Amortissement linéaire	Amortissement dégressif	enregistrement		
			681	851	861
1991	2 000 000	4 000 000	2 000 000	2 000 000	
1992	4 000 000	6 400 000	4 000 000	2 400 000	
1993	4 000 000	3 840 000	4 000 000		160 000
1994	4 000 000	2 880 000	4 000 000		1 120 000
1995	4 000 000	2 880 000	4 000 000		1 120 000
1996	2 000 000	0	2 000 000		2 000 000

Passons les écritures :

681 851		31/12/91		
		Dotations aux amortissements d'exploitation	2 000 000	
		Dotation aux provisions réglementées	2 000 000	
	2841	Amortissement du matériel et outillage		2 000 000
	151	Amortissements dérogatoires		2 000 000
		Suivant tableau d'amortissements		
681 851		31/12/92		
		Dotations aux amortissements d'exploitation	4 000 000	
		Dotation aux provisions réglementées	2 400 000	
	2841	Amortissement du matériel et outillage		4 000 000
	151	Amortissements dérogatoires		2 400 000
		Suivant tableau d'amortissements		
681 151		31/12/93		
		Dotations aux amortissements d'exploitation	4 000 000	
		Amortissements dérogatoires	160 000	
	2841	Amortissement du matériel et outillage		4 000 000
	861	Reprises de provisions réglementées		160 000
		Suivant tableau d'amortissements		
681 151		31/12/94		
		Dotations aux amortissements d'exploitation	4 000 000	
		Amortissements dérogatoires	1 120 000	
	2841	Amortissement du matériel et outillage		4 000 000
	861	Reprises de provisions réglementées		1 120 000
		Suivant tableau d'amortissements		
681 151		31/12/95		
		Dotations aux amortissements d'exploitation	4 000 000	
		Amortissements dérogatoires	1 120 000	

	2841	Amortissement du matériel et outillage		4 000 000
	861	Reprises de provisions réglementées		1 120 000
		Suivant tableau d'amortissements		
681		31/12/96		
151		Dotations aux amortissements d'exploitation	2 000 000	
		Amortissements dérogatoires	2 000 000	
	2841	Amortissement du matériel et outillage		2 000 000
	861	Reprises de provisions réglementées		2 000 000
		Suivant tableau d'amortissements		

V- les cessions ou les sorties d'une immobilisation amortissable

A- La vente

La cession n'intervenant pas en général au premier jour de l'exercice, il y a lieu :

- de constater par une dotation complémentaire le montant des amortissements à pratiquer entre la date du dernier inventaire et la date de cession.
- de solder le compte d'amortissement du montant total des amortissements pratiqués jusqu'à la date de cession.

Selon le SYSCOHADA, il faut distinguer deux cas de figure :

- les cessions occasionnelles
- les cessions courantes

1) cas des cessions occasionnelles

La société FIBAKO vend un matériel et outillage acquis à 25 000 000f CFA, date d'acquisition 01/01/96, durée de vie 5 ans, date de cession 01/04/98, prix de cession 11 000 000f CFA, amortissement linéaire.

TAF : comptabiliser la cession

Solution :

VO = 25 000 000

durée de vie : 5 ans

Date d'acquisition : 1^{er} janvier 1996

date de cession : 01/04/98

Prix de cession = 11 000 000

Dernier inventaire : 31/12/97

Décompte : du 01/01/98 au 01/04/98 → 3mois

- amortissement complémentaire = $(25\,000\,000 \times 3) / (5 \times 12) = 1\,250\,000$ Ou bien, au taux d'amortissement = $100 / 5 = 20\%$, on a :Amortissement complémentaire = $(25\,000\,000 \times 20 \times 3) / (100 \times 12) = 1\,250\,000$.- amortissement annuel = $25\,000\,000 / 5 = 5\,000\,000$.Total amortissement = $5\,000\,000 + 5\,000\,000 + 1\,250\,000 = 11\,250\,000$.

- valeur comptable nette (VCN)

VCN = VO – total amortissement

= $25\,000\,000 - 11\,250\,000$

= 13 750 000

Passons les écritures :

485 Ou 521	82	01/04/98 créances sur cessions d'immobilisation	11000000	
		banque		
		produits des cessions d'immobilisations		11000000
		prix de cession du matériel et outillage		
		d°		
812		Valeur comptable des cessions d'immobilisation	25000000	
	241	Matériel et outillage		25000000

		Sortie de matériel et outillage du patrimoine		
681	2841	31/12/98 Dotations aux amortissements d'exploitation Amortissement du matériel et outillage Amortissement complémentaire d°	1 250 000	1 250 000
2841	812	amortissement du matériel et mobilier valeur comptable des cessions d'immob. solde des amortissements pratiqués	11250000	11250000

NB : la plus ou moins value de cession n'apparaît pas ici à l'enregistrement. Elle devra être déterminée par la comparaison des soldes correspondants des comptes 82 et 81.

2) cas de cessions courantes

Ces cas s'adressent directement aux sociétés de transport, aux sociétés de leasing. Pour les cessions d'immobilisations considérées comme courantes, on enregistre les prix de cession au débit du compte 414 : créances sur cessions courantes d'immobilisations par le crédit du compte 754 : produits des cessions courantes d'immobilisation. La valeur comptable nette est enregistrée au débit du compte 654 : valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations.

Reprenons le même cas en supposant que l'entreprise fasse des cessions courantes d'immobilisations.

414 Ou 521		01/04/98 créances sur cessions courantes d'immobilisations banque	11000000	
	754	produits des cessions courantes d'immo. prix de cession du matériel et outillage		11000000
654		d° Valeur comptable des cessions courantes d'immob.	25000000	
	241	Matériel et outillage Sortie de matériel et outillage du patrimoine		25000000
681		31/12/98 Dotations aux amortissements d'exploitation	1 250 000	
	2841	Amortissement du matériel et outillage Amortissement complémentaire		1 250 000
2841		d° amortissement du matériel et mobilier	11250000	
	654	valeur comptable des cessions courantes d'immob. solde des amortissements pratiqués		11250000

Traitement de la TVA lors de la vente

On distingue trois cas :

1- la vente sans reversement de TVA

Biens concernés ; il s'agit :

- des cessions d'immobilisations soumises aux droits d'enregistrement (terrains, bâtiments ...). Ces biens n'entraînent pas de TVA récupérable lors de leur acquisition.

- des cessions d'immobilisations n'ayant pas fait l'objet de déduction lors de l'achat : véhicules de tourisme, les meubles du personnel ...
- des cessions d'immobilisations ouvrant droit à déduction mais complètement amorties.

2- la vente avec reversement de TVA

Biens concernés : tous les biens acquis ayant fait l'objet de TVA récupérable lors de leur acquisition (ces biens ne sont pas totalement amortis).

$TVA \text{ à reverser} = TVA \text{ récupérable à l'achat} \times (\text{temps d'amortissement restant} / DUP)$

Enregistrement de la TVA

81		Date		
		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		
	4441	Etat, TVA due		
		TVA à reverser sur vente		

3- la vente avec facturation de TVA

La facture de vente avec TVA facturée sur le prix de cession hors taxe.

Les écritures sont donc identiques à celles passées lors d'une cession exonérée de TVA à l'exception de l'enregistrement de la facture de vente sur laquelle une TVA a été facturée.

Enregistrement

		Date		
521,531		Compte de trésorerie		
571				
Ou				
485		Créances sur cessions d'immobilisations		

	82	Produits ces cessions d'immobilisations		
	443	Etat, TVA facturée		
		Notre facture n°...		

NB : au Sénégal les cessions d'immobilisations ne font pas l'objet de facturation de TVA.

B- la mise au rebut

Lorsqu'une immobilisation est retirée du patrimoine de l'entreprise sans contrepartie, on parle de mise au rebut.

Le comptable doit passer les écritures suivantes :

1- la sortie de l'immobilisation pour sa valeur d'entrée : on débite le compte 81 : valeur comptable des cessions d'immobilisations, par le crédit du compte de l'immobilisation concerné.

2- dotation d'amortissement complémentaire (pour la période écoulée entre le début de l'exercice et la date de la mise au rebut). On débite le compte 681 : dotation aux amortissements d'exploitation, par le crédit du compte d'amortissement de l'immobilisation 28..

NB : • si l'immobilisation est déjà complètement amortie (valeur comptable nette = 0), il n'y a pas de dotation complémentaire.

• la dotation complémentaire ne peut pas être supérieure à la valeur comptable nette ; si l'annuité d'amortissement (au prorata temporis) est supérieure à la valeur résiduelle, c'est cette dernière qui sera retenue comme dotation complémentaire.

- si la mise au rebut porte sur une immobilisation ayant fait l'objet d'amortissement dérogatoire, il convient d'ajuster la provision réglementée (débiter 851 ou créditer 861).

3- le solde des amortissements pratiqués : on débite le compte d'amortissement concerné par le crédit du compte 81.

EXEMPLE

01/10/89 : acquisition d'un matériel industriel pour 3 000 000f, régulièrement amorti au taux constant de 10%.

30/09/98 : mise au rebut de ce matériel industriel.

TAF : passer les écritures de mise au rebut.

81	241	30/09/98 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	3 000 000	
		matériel et outillage industriel		3 000 000
		mise au rebut d'un matériel industriel		
681	2841	31/12/98 dotations aux amortissements d'exploitation	225 000	
		amortissement du matériel et outillage		225 000
		dotation complémentaire		
2841	81	d° amortissement du matériel et outillage	2 700 000	
		valeurs comptables des cessions d'immo.		2 700 000
		Solde des amortissements pratiqués		

- Dotation complémentaire du début de l'exercice (01/01/98) au jour de la cession (30/09/98) : $3000000 \times 0,1 \times 9 / 12 = 225\ 000$.
- Total des amortissements de la date de mise en service ou date d'achat (01/10/89) au jour de la cession (30/09/98) : $3000000 \times 0,1 \times 9 = 2\ 700\ 000$.

C- la destruction

Le traitement de l'immobilisation détruite dépend de son régime d'assurance.

1- destruction sans indemnisation

La destruction est assimilée à une mise au rebut si l'immobilisation n'est pas assurée ou si l'assurance ne couvre pas la destruction.

Les écritures comptables à passer sont celles d'une mise au rebut.

2- destruction avec indemnisation

Le montant de l'indemnisation reçue ou à recevoir est considéré comme le prix de cession.

Après avoir enregistré la sortie au coût d'achat, il convient de constater ce montant de l'indemnité d'assurance reçue ou à recevoir.

En fin d'exercice il convient d'enregistrer :

- la dotation complémentaire
- le solde des amortissements

81		Date		
		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		
	2...	Compte d'actif immobilisé		
		Destruction d'actif immobilisé		
521		Date		
531		Banque		
571		Chèques postaux		
Ou		Caisse		

485		Créances sur cessions d'immobilisation		
	82	Produits des cessions d'immobilisations		
		Indemnité d'assurance		
681		31/12 dotations aux amortissements d'exploitation		
	28..	amortissement de l'immobilisation		
		dotation complémentaire		
28..		d° amortissement de l'immobilisation		
	81	valeurs comptables des cessions d'immo.		
		Solde des amortissements pratiqués		

NB : les cas de disparitions (vols) ne sont pas expressément prévus par le syscohada ; il convient de leur appliquer le traitement comptable préconisé pour les destructions d'immobilisations.

D- l'échange

Lorsqu'une entreprise acquiert du matériel neuf, le fournisseur consent parfois à reprendre le matériel usagé. C'est une opération d'échange qui entraîne le règlement d'une soulte (différence entre le prix d'achat du matériel neuf et le prix de reprise de l'ancien matériel).

Les écritures comptables constatent :

- l'achat du nouveau matériel qui remplace l'ancien matériel
- la vente de l'ancien matériel
- le règlement d'une soulte
- le reversement éventuel de la TVA si cette dernière a été déduite lors de l'achat de l'immobilisation cédée

- la sortie du matériel cédé pour sa valeur d'entrée
- la dotation complémentaire relative au matériel cédé et celle concernant le matériel acquis
- le solde des amortissements afférents au matériel repris
- l'ajustement et le solde des amortissements dérogatoires éventuels
- le solde des provisions et des subventions éventuelles

● Acquisition du nouveau matériel

2... 445		Date		
		Compte d'actif immobilisé		
		Etat, TVA récupérable		
	481	Fournisseurs d'investissement		
		X, sa facture n°...		

● Vente de l'ancien matériel

485		Date		
		Créances sur cessions d'immobilisation		
	82	Produits des cessions d'immo.		
	443	Etat, TVA facturée		
		Notre facture n°... cession d'une immobilisation		

● Règlement de la soulte

- si le prix de reprise est inférieur au prix d'achat, la soulte est versée.

Règlement de l'échange : net réglé = prix d'acquisition – prix de reprise (ou prix de cession).

481		Date		
		Fournisseurs d'investissement (PA)		
	485	Créances sur cessions d'immo. (PR)		
	5...	Compte de trésorerie (soulte)		
		Règlement de l'échange		

- si le prix de reprise est supérieur au prix d'achat, la soulte est reçue.

Règlement de l'échange : net perçu = prix de cession – prix d'acquisition

481		Date		
		Fournisseurs d'investissement (PA)		
	5...	Compte de trésorerie (soulte)		
	485	Créances sur cessions d'immo. (PR)		
		Règlement de l'échange		

VI- cas de cessions de titres de placement

Les titres de placement sont des titres cessibles acquis en vue d'en tirer un revenu direct ou une plus-value à brève échéance. Lors de leur acquisition, ils sont comptabilisés à leur prix d'achat et les frais d'achat sont comptabilisés au compte 6311 : frais sur titres.

Lors de la cession, la différence entre le prix de cession et le prix d'achat est comptabilisée au débit du compte 677 : pertes sur cessions de titres de placement, en cas de perte et au crédit du compte 777 : gains sur cessions de titres de placement, en cas de gain.

Exemple :

Le 01/01/97 la société DOUM Export a acquis 200 titres à 10 000f l'un de l'entreprise LGK.

La provision constatée sur les titres au 31/12/97 s'élève à 500 000f.

Le 10/01/98 les 200 titres ont été vendus à 1 700 000f réglés par chèque bancaire.

TAF : passer les écritures.

Solution :

521 677	50	10/01/98		
		Banque	1 700 000	
		Pertes sur cessions de titres de placement	300 000	
		Titres de placement		2 000 000
		Vente de 200 titres de placement		
590	779	d°		
		dépréciation des titres de placement	500 000	
		reprise sur charges provisionnées finan.		500 000
		Annulation de la provision		

NB : acquisition de petit matériel de bureau.

Lorsque la valeur de l'article acquis est inférieure à 50 000f CFA hors taxe (exemple d'une petite machine à calculer), on enregistre cette acquisition au débit du compte 605 : autres achats.

Lorsque la valeur de l'article acquis est supérieure ou égale à 50 000f CFA hors taxe, on enregistre cette acquisition au débit du compte de l'immobilisation 244 : matériel et mobilier.

VII- les cessions d'immobilisations financières

Le syscohada prévoit le cadre comptable suivant, pour comptabiliser les immobilisations financières :

- le compte 26 : titres de participation. Ces sont des titres (actions, obligations, etc.) acquis par offre publique d'achat (OPA) ou par offre public d'échange (OPE), ou représentant plus de 10% du capital social d'une entreprise.

Un titre est qualifié de participation lorsque sa détention permet d'exercer une certaine influence sur la société qui les a émis.

- le compte 274 : titres immobilisés. Ce sont des titres que l'entreprise a décidé de conserver durablement, mais qui ne correspondent pas à la définition des titres de participation. Ils sont représentatifs de placements à long terme, acquis pour en tirer une rentabilité satisfaisante.

La valeur d'entrée des titres de participation et des titres immobilisés = valeur d'apport ou valeur d'acquisition = prix d'achat + frais accessoires d'achat.

Les frais accessoires d'achat= impôts, courtages, commissions, honoraires.

Lors de leur acquisition, il convient de débiter le compte de titres concernés, par le crédit du compte de trésorerie correspondant.

La fraction non libérée du capital est portée au crédit d'un compte de passif circulant : le compte 472 : versements restant à effectuer sur titres non libérés.

Lors de leur cession, la valeur d'entrée des titres de participation ou des titres immobilisés cédés est enregistrée au débit du compte 816 : valeur comptable des cessions d'immobilisations financières, par le crédit du compte de titres concernés.

Le produit net de la cession est enregistré au débit d'un compte de trésorerie ou d'un compte de tiers 485 : créances sur cessions d'immobilisations, par le crédit du compte 826 : produits des cessions d'immobilisations financières.

Le provisions afférentes aux titres cédés doivent être soldées par le crédit du compte 797 : reprises de provisions financières.

Exemple : le 31/03/95 l'ISM a souscrit 300 actions émises par la SAR. Ces titres d'une valeur nominale de 10000f, sont émis une prime d'émission de 2000f et sont libérés de moitié à la souscription. L'ISM paie immédiatement par virement bancaire sa souscription et 100000f de

frais sur l'opération. Ces titres constituent pour lui des TIAP (Titres immobilisés de l'activité de portefeuille).

Le 20/10/95 : l'ISM règle la deuxième moitié de la souscription.

Le 31/12/98 : ces titres font l'objet d'une provision de 250000f.

Le 25/02/99 : ils sont cédés pour 3400000f.

TAF : passer les écritures

2741		31/03/95		
		TIAP	3 700 000	
	521	Banque		2 200 000
	472	Versements restant à effectuer		1 500 000
		Achat de titres immobilisés		
472		20/10/95		
		Versements restant à effectuer sur titres non libérés	1 500 000	
	521	Banque		1 500 000
		Règlement solde (acquisition de titres immobilisés)		
697		31/12/98		
		Dotation aux provisions financières	250 000	
	2974	Provisions pour dépréc. des titres immob.		250 000
		Pertes probables		
816		25/02/99		
		Valeur comptable des cessions d'immob. Finan.	3 700 000	
	2741	TIAP		3 700 000

		Sortie des titres cédés		
485		d° créances sur cessions d'immobilisations	3 400 000	
	826	produit des cessions d'immob. finan. Vente des titres		3 400 000
2974		d° provisions pour dépréciation des titres immobilisés	250 000	
	797	reprises de provisions financières solde de la provision		250 000

Remarque : la valeur d'entrée des TIAP est égale au nominal majoré des frais de souscription et de la prime d'émission.

La prime d'émission doit être versée intégralement lors de la souscription.

VIII- les autres immobilisations non amortissables

La comptabilisation des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles non amortissables obéit aux mêmes règles que celles appliquées lors des cessions d'immobilisations financières.

Exemple : le 20/02/99 l'ISM cède un terrain de construction (terrain nu) pour 7 500 000f. le règlement se fait par virement bancaire ; une commission de 150 00f est versée en espèce le même jour à un intermédiaire. Ce terrain avait été acquis pour 5 000 000f et a fait l'objet d'une provision de 1 000 000f.

TAF : passer les écritures

81		20/02/99 Valeur comptable des cessions d'immobilisations	5 000 000	
	222	terrains nus		5 000 000

		sortie des immob. du patrimoine		
521	82	d° banque produits des cessions d'immobilisations vente du terrain de construction	7 500 000	7 500 000
82	571	d° produits des cessions d'immobilisations caisse pièce de caisse n°...	150 000	150 000
2922	791	d° provision pour dépréciation des terrains nus reprises de provisions d'exploitation solde de la provision	1 000 000	1 000 000