

Cas n° 1**L'ESSENTIEL DES IFRS
SUR LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES****IAS 16**

Testez vos connaissances sur les normes IFRS en répondant à une série de questions et de mini-cas relatifs au coût d'acquisition et amortissements des immobilisations corporelles.

ENONCES

1. La société Cotylédon a fait l'acquisition auprès d'un fournisseur étranger d'un équipement expédié par avion, et enregistré les dépenses suivantes (converties en €) :

. Prix d'achat :	85 545 €
. Fret aérien:	1 750 €
. Assurance transport:	850 €
. Droits de douane HT:	1 283 €
. Livraison HT:	280 €
. Coût de préparation du site (travaux de remise aux normes de l'atelier) :	12 000 €
. Energie et consommables utilisés lors de l'installation :	26 €
. Salaire du technicien sur 2 jours d'installation et réglages :	123 €
. Salaire du technicien sur 1 journée de réglages et test :	62 €
. Salaire du technicien sur 1 journée de formation aux utilisateurs :	62 €
. Charges sociales sur les 4 jours :	108 €
. Indemnités journalières pour le personnel en formation :	125 €
. Frais d'entretien sur l'année :	150 €
. Contrat de maintenance (HT) :	855 €

Indiquer le montant à comptabiliser à l'actif.

2. La société Cotylédon achète un entrepôt et effectue quelques travaux pour en améliorer la sécurité et l'accès au chargement. Elle enregistre les dépenses suivantes:

. Prix d'acquisition HT du terrain :	35 000 €
. Prix d'acquisition HT du bâtiment :	135 000 €
. Commission HT de l'agent immobilier :	12 750 €
. Droits d'enregistrement :	8 500 €
. Honoraires du notaire :	5 950 €
. Facture HT du maître d'œuvre :	8 400 €
. Factures HT des travaux :	45 000 €
. Acquisition de chariots élévateurs mobiles et palettes (HT) :	21 000 €
. Acquisition et frais d'installation HT d'un système vidéo de télésurveillance et alarmes fixes :	7 000 €
. Salaire et charges sociales de l'agent de sécurité	36 000 €

Indiquer le montant à comptabiliser à l'actif pour cette construction.

3. La société Cotylédon possède deux machines A et B inscrites à l'actif depuis N-4 et amorties sur 8 ans.

L'entreprise procède à des réparations sur la machine A afin qu'elle retrouve un niveau de production normale, et opère des modifications sur la machine B qui lui permettront de l'utiliser une année supplémentaire à plein régime, tout en réduisant de 10% son coût d'entretien.

Ces dépenses peuvent-elles être ajoutées à la valeur des deux actifs ?

4. La société Cotylédon a fait construire en N sur son terrain un centre de traitement de déchets industriels pour un montant de 350 000 €. L'actif est mis en service fin septembre et amorti en linéaire sur 20 ans.

L'entreprise a l'obligation de démanteler cette installation après utilisation et de procéder à la dépollution et remise en état du terrain. Le coût de restauration du site est estimé à 120 000 €. Le centre démantelé sera revendu à la ferraille pour un montant de 10 000 €

Passer les écritures de comptabilisation de cet actif et de clôture de l'exercice sur N.

5. La société Cotylédon a acheté le 15 mai N pour 140 000 € une machine à emballage plastique conçue d'après le constructeur pour une utilisation maximale de 3 000 000 d'unités.
La société souhaite amortir cet actif selon la méthode proportionnelle aux unités produites (*Unit-of-Output Production Depreciation Method*) sur 8 ans, avec une valeur résiduelle de la machine estimée à 5 000 €. La société envisage de produire sur les 8 ans 2 800 000 produits destinés à l'emballage, dont 350 000 sur l'exercice N et 490 000 sur l'exercice N+1.

Spécifier les dotations aux amortissements à comptabiliser sur N et N+1.

6. La société Cotylédon a fait l'acquisition au 1er janvier N pour 195 000 € d'ordinateurs de très forte capacité afin de faire des sauvegardes journalières (*Backup*) de ses fichiers informatiques sur ses différents sites. L'entreprise souhaiterait amortir ce matériel avec une méthode d'amortissement dégressif afin de prendre en compte le facteur d'obsolescence des équipements informatiques. La dégressivité ne devrait cependant pas être trop rapide dans la mesure où la société cherche à rentabiliser l'utilisation de ce matériel coûteux sur une période d'au moins 7 ans, et voudrait minimiser l'impact de cette dépense au résultat sur les premiers exercices.

**Répondre à la question suivante: "Quelle méthode d'amortissement semble la plus adaptée ?"
En supposant la valeur résiduelle de l'actif nulle, donner les dotations aux amortissements des trois premiers exercices.**

7. La société Cotylédon a fait l'acquisition le 25 juin d'une machine à commande numérique qu'elle amortit dans ses comptes individuels en dégressif sur 5 ans. La machine est entrée au patrimoine de la société au coût de 42 000 € et a été mise en service le 15 juillet.
La société Cotylédon entre dans le périmètre de consolidation de sa maison mère qui présente ses comptes consolidés dans le référentiel IFRS.
La maison mère applique, à l'ensemble des filiales, l'amortissement linéaire sur une période de 6 ans en retenant 4% de valeur résiduelle, sur le groupe d'actifs "Équipements industriels".

Donner l'écriture de retraitement de l'amortissement de la machine à commande numérique au 31.12.N On retiendra 33% 1/3 comme taux d'IS.

8. La société Cotylédon, qui a fait l'acquisition le 25 juin pour 42 000 € d'une machine à commande numérique mise en service le 15 juillet, pense finalement que l'amortissement par composants traduira mieux la dépréciation économique de l'actif. Elle décide donc d'amortir la partie électronique en dégressif sur 3 ans et les parties mécaniques, avec une valeur résiduelle de 4% en linéaire sur 5 ans.
La partie électronique est estimée à 20% du coût de la machine.

Donner dans les comptes individuels l'écriture relative à l'amortissement de la machine au 31.12.N

9. La société Cotylédon a fait l'acquisition au 1er janvier N-9 d'un cargo neuf pour la somme de 5 000 000 €. La société pratique sur ce bateau l'amortissement par composants selon le plan suivant:

Composant	Valeur	Amortissement		Valeur résiduelle
. Systèmes électriques et électroniques	5% de la valeur de l'ensemble	8 ans	Dégressif	Nulle
. Turbines	15% de la valeur de l'ensemble	10 ans	SOYD	5%
. Gouvernail et système de propulsion	10% de la valeur de l'ensemble	15 ans	Linéaire	5%
. Coque, pont, cabines	70% de la valeur de l'ensemble	25 ans	Linéaire	15%

Pour être autorisé à naviguer, le cargo qui fait régulièrement l'objet d'inspections portuaires, est mis en cale sèche tous les 10 ans pour une révision complète, dont le coût est estimée à 350 000 €

**Donner le montant de la dotation aux amortissements en N et N+1.
On supposera que les composants sont remplacés à un coût identique à leurs valeurs d'origine et que l'amortissement continue de courir sur la période d'immobilisation du bateau.**

10. La société Cotylédon a fait l'acquisition en N-2 d'un véhicule utilitaire acheté neuf au prix de 12 000 €, chez son concessionnaire. Le véhicule faisant l'objet de pannes répétées, l'entreprise bénéficie au 10.03.N d'un échange du véhicule contre un véhicule d'occasion d'un modèle supérieur contre le versement de 1 000 €.

Le véhicule d'occasion cote à l'argus 9 500 € et le véhicule remplacé a été amorti au jour de l'échange dans les comptes de la société Cotylédon à hauteur de 3 950 €

Présenter les écritures de cet échange d'actifs au 10.3.N.

11. La société Cotylédon a acheté un immeuble qu'elle a commencé à occuper le 1er août N-2. Le coût d'acquisition de l'immobilisation s'élève à 960 000 € et celle-ci est amortie en linéaire sur 30 ans. La valeur résiduelle qui n'est pas disponible sera supposée nulle.

En décembre de l'année N, l'immeuble est ré-estimé par un expert, sur la base d'une moyenne des prix de l'immobilier, pratiqués dans le quartier où est situé l'immeuble, à une valeur de 1 000 000 €

Comptabiliser la réévaluation de l'immeuble au 31.12.N et son amortissement au 31.12.N+1.

12. En poursuivant l'opération traitée sur la question (11), on constate à présent que la société Cotylédon cède le 15 septembre N+5, pour la valeur de 900 000 €, l'immeuble acheté en N-2.

Comptabiliser l'opération dans les comptes individuels de la société Cotylédon sur l'exercice N+5.

SOLUTION

1. La bonne réponse est : **102 000 €** $(85\,545 + 1750 + 850 + 1283 + 280 + 12000 + 26 + 123 + 62 + 3/4 \times 108)$

Tous les frais nécessaires au bon fonctionnement de l'actif entre dans son coût d'acquisition: transport, assurance, taxes non récupérables, préparation du site, installation et réglages. Toutes les charges générées en interne pour la mise en marche de l'actif sont également activables (salaires, charges sociales, consommables).

En revanche, les coûts de formation et d'entretien ne sont pas des charges liées à la mise en service de l'actif mais à sa bonne utilisation, et restent donc comptabilisés en charges.

2. La bonne réponse est: **217 000 €** $(135000 + [(12750+8500+5950) \times 135000 / (35000 + 135000)] + 8400 + 45000 + 7000)$

Les commissions, honoraires et frais d'actes doivent être incorporés au coût de l'actif pour la quote-part de la construction $(135000 / (35000 + 135000))$.

Les travaux avant la mise en fonctionnement entrent dans le coût de l'actif. Si le système de sécurité est fixé dans la construction, il entre également dans le coût de l'actif.

Le système de levage est mobile, et l'agent de sécurité ne prend normalement fonction qu'après la mise en service de l'actif. Le premier est une immobilisation corporelle distincte, et le second une charge à rattacher à l'exercice.

3. La bonne réponse est: **OUI**, mais uniquement pour la machine **B**.

Les dépenses postérieures à la mise en service peuvent être capitalisées uniquement dans la mesure où elles améliorent les performances économiques de l'actif, c'est à dire si elles contribuent à augmenter les flux nets de trésorerie futurs par :

- l'allongement de la durée économique ou l'accroissement du rendement de l'actif
- l'amélioration de la qualité des produits ou la réduction de leur coût de revient, source d'un accroissement des marges,
- la baisse des coûts d'exploitation

4. L'écriture est la suivante:

		30.9.N		
21511		Installations complexes spécialisées sur sol propre	470 000	350 000
	2315	Installations techniques en cours		120 000
	1581	Provision pour remise en état du site		
		<i>(Les dépenses de remise en état doivent être intégrées au moment de l'acquisition - ou mise en service - dans le coût de l'actif)</i>		
		31.2.N		
6811		Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles <i>(470 000 - 10 000) x 90/360 / 20</i>	5750	
	28151	Amortissements des installations techniques <i>(Dotation de l'exercice)</i>		5750

Les dépenses de remise en état vont ainsi être étalées sur la durée de service par le biais de l'amortissement, la provision étant reprise lorsque la remise en état sera devenue effective.

5. La bonne réponse est : **16 875 €** sur N et **23 625 €** sur N+1.

Sur une base d'amortissement de 135 000 *(140 000 - 5 000)*, on applique les taux effectifs de production 12,5% *(350 000/2 800 000)* sur N et 17,5% *(490 000/280 000)* sur N+1, afin de traduire l'usure physique de la machine en fonction du nombre de pièces traitées.

6. Il est possible de répondre de la façon suivante:

Une méthode d'amortissement dégressif avec un coefficient de dégressivité faible, par exemple 1,5. Cette méthode est connue aux Etats Unis sous le vocable de: *Single-and-Half Declining Balance Depreciation Method*. Dans le référentiel français, les coefficients de dégressivité sont dictés par l'administration fiscale; pour une période de 7 ans et au delà, c'est le coefficient de 2,25 qui s'applique.

Une autre solution possible pour une dégressivité progressive, est l'amortissement proportionnel à l'ordre numérique inversé des années (*Sum-Of-the-Years Digits Depreciation Method*).

Le taux se calcule en portant au dénominateur la somme numérique du nombre des années (ici, $28 = 1+2+3+4+5+6+7$), le nombre d'années restant à courir au numérateur (7 pour l'année 1, 6 pour l'année 2, et ainsi de suite jusqu'à 1 pour la dernière année).

On peut résumer les différentes méthodes par ordre de préférence dans le tableau ci-dessous:

	N	N+1	N+2	Dépréciation sur les 3 exercices
<u>1 1/2 Balance</u>				
Taux (1,5/7)	21,43%	21,43%	21,43%	
VNC	195 000 €	153 211 €	120 378 €	
Dotation	41 789 €	32 833 €	25 797 €	100419 €
<u>SOYD</u>				
Taux	25% <i>(7/28)</i>	21,43% <i>(6/28)</i>	17,86% <i>(5/28)</i>	
VNC	195 000 €	146 250 €	104 461 €	
Dotation	48 750 €	41 789 €	34 827 €	125 366 €
<u>Dégressif fiscal</u>				
Taux (2,25/7)	32,14%	32,14%	32,14%	
VNC	195 000 €	132 327 €	89 797 €	
Dotation	62 673 €	42 530 €	28 861 €	134 064 €

7. Le retraitement de l'amortissement sur N est de: **5 495 €** à remettre au résultat

60 CAS D' APPLICATION SUR LES NORMES IAS/IFRS

Dans les comptes individuels, le point de départ de l'amortissement dégressif est la date d'acquisition, l'amortissement se calculant en mois par mois entier.

Pour une durée de 5 ans, le taux d'amortissement est 35% (1,75/5)

Soit une dotation aux amortissements sur l'exercice N de : 8 575 € (42000 x 1,75/5 x 7/12)

Dans les comptes consolidés, le point de départ de l'amortissement linéaire est la date de mise en service, l'amortissement se calculant en jours sur des mois de 30 jours. De plus, la base d'amortissement est nette de la valeur résiduelle.

Soit une dotation aux amortissements sur l'exercice N de : 3 080 € (42000 x 96% x 165/360 / 6)

On retraitera donc 5 495 € (8575 - 3080) sur l'amortissement opéré dans les comptes individuels. Dans le journal de consolidation:

Au Bilan:

		31.2.N		
28154	Amortissements du matériel industriel		5 495	
120	Résultat (5495 x 2/3)			3 663
1687	Impôts différés (5495/3)			1 832
<i>(Retraitement de l'amortissement dégressif sur équipement industriel de la filiale Cotylédon)</i>				

Au Compte de Résultat:

		31.2.N		
120	Résultat		3 663	
695	Impôts sur les bénéfices		1 832	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles			5 495
<i>(Retraitement de la dotation de l'exercice)</i>				

8. L'écriture est la suivante:

		31.12.N		
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations Corporelles		4 999	
28154	Amortissements du matériel industriel - Composant Electronique			2 042
28155	Amortissements du matériel industriel - Composant mécanique			2 957
(Dotations aux amortissements de l'exercice :				
- sur composant électronique :				
(42000 x 20%) x 7/12 x 1,25/3 = 2 042				
- sur composant mécanique :				
(42000 x 80% x 96%) x 165/360 / 5 = 2 957)				
<i>(On applique le taux de 1,25/3 sur le composant électronique amorti en dégressif sur 3 ans)</i>				

9. La bonne réponse est : 214 159 € sur N et 351 536 € sur N+1.

60 CAS D' APPLICATION SUR LES NORMES IAS/IFRS

Au 31.12.N, le cargo est en service depuis 10 ans et doit subir sa révision.

Les deux composants amortis en linéaire font l'objet d'une 10ème dotation aux amortissements, tandis que le composant Turbines enregistre sa dernière dotation aux amortissements avant son remplacement.

Pour ce composant la somme numérique du nombre des années est: 55 (= 1+2+3+...+10)

Le composant amorti en dégressif a déjà fait l'objet d'un remplacement au 31.12.N-2, le nouveau composant étant alors amorti en N sur sa 2ème année.

Enfin, la révision est comptabilisée en N comme un 5ème composant qui fera l'objet d'un amortissement linéaire sur la période qui sépare deux révisions (soit 10 ans).

Composant	Base	Dotations par composant		Dotation totale	
		N	N+1	N	N+1
. Systèmes électriques et électroniques	250 000 (5 M€ x 5%)	N-1: 250 000 x 2,25/8 = 70 313 N: (250 000 - 70313) x 2,25/8= 50 537 N+1: (250 000-70 313 -50 537) x 2,25/8= 36 324		50 537	36 324
. Turbines	712 500 (5 M€ x 15% x 95%)	N : 712 500 x 1/55 = 12 955 N+1: 712 500 x 10/55 = 129 545		12 955	129 545
. Gouvernail et système de propulsion	475 000 (5 M€ x 10% x 95%)	N: 475 000 x 1/15 = 31 667 N+1: 475 000 x 1/15 = 31 667		31 667	31 667
. Coque, pont, cabines	2 975 000 (5 M€ x 70% x 85%)	N: 2 975 000 x 1/25 = 119 000 N+1: 2 975 000 x 1/25 = 119 000		119 000	119 000
. Révision	350 000	N/N+1: 350 000 x 1/10 = 35 000		35 000	35 000
				249 159	351 536

10. Les écritures sont les suivantes:

		10.03.N			
675		Valeur comptable des éléments d'actif cédés	8 050		
28182		Amortissements du matériel de transport	3 950		
	2182	Matériel de transport (<i>repris</i>)		12 000	
404		Fournisseurs d'immobilisations	8 500		
	775	Produits de cession des éléments d'actif		8 500	
2182		Matériel de transport (<i>occasion</i>)	9 500		
	404	Fournisseurs d'immobilisations		8 500	
	512	Banques		1 000	
		(Echange du véhicule contre versement)			

Du fait que la valeur de marché du véhicule d'occasion puisse être identifiée, celui entre au bilan à sa juste valeur.

Dans le cas contraire, il aurait fallu le comptabiliser à la valeur nette comptable de l'actif sortant.

L'entreprise Cotylédon enregistre donc un gain net sur produits exceptionnels de 450 €.

11. La réévaluation et la comptabilisation de l'actif au 31.12.N sont les suivantes:

Immeuble	Valeur avant réévaluation	Coefficient de réévaluation	Valeur après réévaluation	Ecart de réévaluation
Acquisition	960 000	960 000 x 1,13293 =	1 087 613	127 613
Amortissements cumulés (960 K€ x (5/12 +2)/30)	<u>77 333</u>	77 333 x 1,13293 =	<u>87 613</u>	<u>10 280</u>
VNC	882 667	1,13293 (1 000 000 / 882 667)	1 000 000	117 333

L'immeuble s'est comptablement apprécié de 13,3%

L'écart positif de réévaluation est inscrit en capitaux propres.

Un amortissement complémentaire de 10 280 a été crédité, l'actif étant amorti durant sa vie restante sur la base de sa nouvelle valeur réévaluée (1000 000 €), ou, ce qui revient au même,

Au taux de 1/30 appliqué sur la base amortissable reconstituée (1 087 613 €).

		31.12.N		
213		Constructions	127 613	
	2813	Amortissements des constructions		10 280
	10522	Ecart de réévaluation des immobilisations corporelles		117 333
		<i>(Comptabilisation de l'écart de réévaluation)</i>		
		31.12.N+1		
6811		Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	36 254	
	2813	Amortissements des constructions		36 254
		<i>(Dotation de l'exercice: 1 000 000 / (27 + 7/12) ou 1 087 613 / 30)</i>		

La norme IAS 16 permet (mais n'impose pas), le virement aux réserves d'une fraction de l'écart de réévaluation correspondant au supplément d'amortissement engendré par la réévaluation.

Cette fraction se chiffre à:

$$36\,254 - (960\,000/30) = 4\,254 \text{ ou } 117\,333/(27+7/12)$$

Cette réserve n'est pas distribuable tant que l'actif est susceptible de faire l'objet de réévaluation.

D'où l'écriture supplémentaire dans le cas où la société Cotylédon opterait pour ce traitement:

10522		Ecart de réévaluation des immobilisations corporelles	4 254	
	1062	Réserves indisponibles		4 254
		<i>(Virement en réserves d'une fraction de l'écart de réévaluation)</i>		

12. Les écritures sur l'exercice N+5 sont les suivantes:

Au 15.09.N+5, l'actif brut réévalué a été amorti sur 8 exercices (N-2 à N+5) pour un montant cumulé de:

$$258\,308 [1\,0687\,613 \times (5/12 + 6 + 8,5/12) / 30]$$

Sa valeur nette comptable est donc de : 829 305 (1 0687 613 - 258 308)

De plus, 4 fractions de l'écart de réévaluation d'un montant égal de 4 254 € ont été virées en réserves indisponibles, si bien que l'écart de réévaluation résiduel est maintenant de 100 317 (117 333 - 4 x 4254). Après la sortie de l'actif, cet écart résiduel sera viré en réserves libres et les réserves indisponibles libérées des quotes-parts des exercices antérieurs.

60 CAS D' APPLICATION SUR LES NORMES IAS/IFRS

2813		15.09.N+5		
6752		Amortissements des constructions	258 308	
		Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés (constructions)	829 305	
	213	Constructions		1 087 613
512		Banques	900 000	
	7752	Produits de cessions d'éléments d'actifs (constructions)		900 000
		<i>(Cession de l'immeuble)</i>		
10522		31.12.N+5		
1062		Ecart de réévaluation des immobilisations corporelles	100 317	
		Réserves indisponibles (4 x 4254)	17 016	
	1068	Autres réserves		117 033
		<i>(Virement en réserves de l'écart résiduel de réévaluation)</i>		

Cas n° 2

AMORTISSEMENT PAR COMPOSANTS
D'UN ENSEMBLE IMMOBILIER

IAS 16

La société Fractale met en service, au 1er janvier de l'année N, un ensemble immobilier qu'elle a acquis très endommagé et fait entièrement rénové en N-1.
Les travaux de réparation ont été financés à crédit, l'entreprise ayant opté pour l'incorporation des frais financiers dans le coût d'acquisition de l'immobilisation.
Les éléments entrant dans la composition du coût d'acquisition et les modalités d'amortissement sont données en Annexe 1 ci-dessous. L'annexe 2 fournit des informations sur le renouvellement de composants.

On retiendra les taux suivants, constants sur toute la période:

IS : 33 ⅓ % TVA: 19,6%

Travail demandé

1. **Calculer, sur la base de l'annexe 1, le coût d'acquisition admis en IAS 16 et ventiler l'actif en différents composants selon les dispositions de la norme, puis passer les écritures dans les comptes individuels.**
2. **Présenter dans les comptes individuels les écritures de renouvellement des composants en N+3, puis N+4 sur base de l'Annexe 2.**
3. **Enfin, on supposera que l'entreprise Fractale n'a pas procédé à l'amortissement par composants, et qu'elle pratique un amortissement de l'ensemble immobilier sur 30 ans. En revanche, les coûts d'emprunt, les commissions et les frais d'actes ont été intégrés au coût d'acquisition de l'immobilisation. En N+1, l'entreprise Fractale entre dans le périmètre de consolidation d'un groupe qui consolide ses Comptes aux normes IFRS. Présenter les écritures de retraitement dans le journal de consolidation du groupe au 31.12.N+1.**

Annexe 1

Prix d'achat HT du terrain	36 000 €
Prix d'achat HT de la construction	164 000 €
Droits d'enregistrement	8 000 €
Honoraires du notaire	4%
Commission de l'agent immobilier	10%
Frais d'architecte (TTC)	15 548 €

Poids relatif des composants dans le coût d'acquisition (d'après devis d'expert)

et durées d'amortissement en mode linéaire:

- toiture	10%	10 ans
- façade	20%	20 ans
- infrastructure	50%	30 ans
- aménagement	20%	5 ans

Les valeurs résiduelles sont supposées nulles.

Coût des travaux nécessaires à la mise en fonctionnement : 150 000 € HT

qui se répartissent comme suit entre les composants:

- toiture	25%
- façade	20%
- aménagement	55%

Coût d'emprunt 11 000 €

Le composant aménagement comprend entre autre un système de chauffage-air conditionné qui nécessite une révision complète tous les 3 ans. Le coût de révision est estimé à des dépenses d'inspection pour 5 000 € et le remplacement systématique de filtres conduites et revêtements intérieurs pour 10 000 €

Annexe 2

L'inspection du système de chauffage-climatisation est effectuée au 3.1.N+3 pour un coût total de 12 500 € HT dont 5 000 € pour les frais d'inspection.

L'aménagement intérieur étant trop dégradé après une mise en service de 4 années, l'entreprise décide d'anticiper les travaux de rénovation, et procède sur le mois de décembre à un renouvellement complet de ce composant pour un coût de 104 000 € HT. Le bâtiment est à nouveau opérationnel en fin d'année.

SOLUTION

1. *Comptabilisation de l'acquisition et de l'amortissement par composants :*

a) *Calcul du coût d'acquisition et évaluation des composants :*

Tous les coûts directement attribuables à l'actif avant sa mise en service doivent selon les dispositions d'IAS 16 entrer dans le coût d'acquisition de l'actif avec son prix d'achat.

Sur option, l'entreprise peut également décider d'y inclure les coûts d'emprunt (intérêts, commissions, amortissement de primes, différence de change).

De plus et sur la base d'une estimation, les coûts de démantèlement, dépollution et restauration de site, peuvent être intégrés au coût d'acquisition, comme alternative à une dotation aux provisions, et être amortis sur la durée de vie économique du bien.

Terrain

- prix d'achat HT	36 000
- quote-part des droit d'enregistrement	1 440 $((8\ 000 \times 36\ 000)/(36\ 000 + 164\ 000))$
- quote-part des frais de notaire et commission de l'agent immobilier	<u>5 040</u> $(36\ 000 \times 4\% + 10\%)$
<i>Coût du composant Terrain</i>	42 480

Construction :

- prix d'achat HT	164 000
- quote-part des droit d'enregistrement	6 560 $((8\ 000 \times 164\ 000)/(36\ 000 + 164\ 000))$
- quote-part des frais de notaire et commission de l'agent immobilier	<u>22 960</u> $(164\ 000 \times 4\% + 10\%)$
<i>Sous-total construction</i>	193 520

Travaux de rénovation et frais liés à la mise en fonctionnement:

- architecte	13 000 $(15\ 548 / 1,196)$
- travaux	150 000
- frais d'emprunt	<u>11 000</u>
<i>Sous-total travaux</i>	174 000

Coût total d'acquisition de la construction : 367 520 $(193\ 520 + 174\ 000)$

Décomposition de la construction en composants :

- Toiture	62 852 $(10\% \times 193\ 520) + (25\% \times 174\ 000)$
- Façade	73 504 $(20\% \times 193\ 520) + (20\% \times 174\ 000)$
- Infrastructure	96 760 $(50\% \times 193\ 520)$
- Aménagement	<u>134 404</u> $(20\% \times 193\ 520) + (55\% \times 174\ 000)$
	367 520

Les coûts de révision effectués à intervalles réguliers et nécessaires à la continuité d'utilisation de l'actif doivent être traités comme des composants.

Ainsi, les parties du système à remplacer sont isolées comme composants distincts, augmentées du coût de la révision ultérieure et amorties séparément sur la durée séparant chaque inspection.

On retranche donc 10 000 (les pièces à remplacer) du composant Aménagement et on porte à l'actif un nouveau composant (Chauffage-climatisation: pièces à remplacer) pour un coût de 10 000 tandis qu'un autre composant distinct sera ajouté à l'actif dans 3 ans pour les dépenses d'inspection.

On a donc au total en N six composants distincts, amortis sur des durées de vie différentes, et un septième composant qui s'ajoutera en N+3:

60 CAS D' APPLICATION SUR LES NORMES IAS/IFRS

Composant	Coût	Durée	Amortissement	Dotation
- Composant Terrain	42 480	non amorti	-	
- Composant Toiture	62 852	10 ans	6 285	(62 852/10)
- Composant Façade	73 504	20 ans	3 675	(73 504/20)
- Composant Infrastructure	96 760	30 ans	3 225	(96 760/30)
- Composant Aménagement	124 404	5 ans	24 881	(124 404/5)
- Composant Chauffage-climatisation: pièces à remplacer	10 000	3 ans	3 333	(10 000/3)
	<u>410 000</u>		<u>41 400</u>	

b) Ecritures dans les comptes individuels:

		durant N-1			
2115		Terrains bâtis (ensemble immobilier à rénové <i>(42 480 + 193 520)</i>)	236 000		
44562		Etat, TVA sur immobilisations corporelles	46 256		
	404	Fournisseurs (immobilisation, notaire, agent immobilier)		282 256	
		<i>(Achat de l'ensemble immobilier à réhabiliter)</i>			
2313		Construction en cours (réhabilitation) <i>(150000 + 11000)</i>	161 000		
2383		Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles en cours (architecte)	13 000		
44562		Etat, TVA sur immobilisations corporelles <i>((150 000+13 000) x 19,60%)</i>	31 948		
	404	Fournisseurs (travaux, architecte)		194 948	
	796	Transfert de charges financières		11 000	
		<i>(Comptabilisation des travaux)</i>			
		1.1.N			
211		Terrain	42 480		
213		Construction - Toiture	62 852		
213		Construction - Façade	73 504		
213		Construction - Infrastructure	96 760		
213		Construction - Aménagement	124 404		
213		Construction - Chauffage-climatisation: pièces à remplacer	10 000		
	2115	Terrains bâtis (ensemble immobilier à rénové)		236 000	
		31.12.N			
6811		Dotations aux amortissements des immobilisations	41 400		
	2813	Amortissements des constructions - Toiture		6 285	
	2813	Amortissements des constructions - Façade		3 675	
	2813	Amortissements des constructions - Infrastructure		3 225	
	2813	Amortissements des constructions - Aménagement		24 881	
	2813	Amortissements des constructions - Chauffage climatisation : pièces à remplacer		3 333	
		<i>(Dotation de l'exercice)</i>			

2. Comptabilisation des renouvellements de composants en N+3 et N+4 :

a) Sur l'exercice N+3 :

Au 1.1.N+3, le composant "Chauffage-climatisation: pièces à remplacer" est totalement amorti.

Au moment de la révision, on procède au bilan à la substitution des pièces anciennes par les nouvelles.

Une seconde estimation des pièces à remplacer est faite, cette fois-ci sur la base de la facture de la révision.

Le coût de l'inspection est également porté à l'actif comme un composant distinct qui sera amorti sur la durée comprise entre deux révisions.

		3.1.N+3		
2813		Amortissements des constructions - Chauffage climatisation : pièces à remplacer	10 000	
	213	Construction - Chauffage-climatisation : Pièces à remplacer (<i>pièces anciennes</i>) (Sortie des anciennes pièces)		10 000
213		Construction - Chauffage-climatisation: pièces à remplacer (<i>nouvelles pièces: 12 500 -5000</i>)	7 500	
213		Construction - Chauffage-climatisation: dépenses d'inspection	5 000	
44562		Etat, TVA sur immobilisations corporelles	2 450	
	404	Fournisseurs (Révision) (Comptabilisation des dépenses d'inspection et entrée des nouvelles pièces)		14 950
		31.12.N+3		
6811		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	42 233	
	2813	Amortissements des constructions - Toiture		6 285
	2813	Amortissements des constructions - Façade		3 675
	2813	Amortissements des constructions - Infrastructure		3 225
	2813	Amortissements des constructions - Aménagement		24 881
	2813	Amortissements des constructions – Chauffage (7500/3)		2 500
	2813	Amortissements des constructions - Chauffage climatisation: dépenses de révision (5000/3) (Dotation de l'exercice)		1 667

b) Sur l'exercice N+4:

Au 31.12.N+4, le composant "Aménagement" initial a été amorti au 4/5ème. Suite aux travaux de rénovation, on considère que le composant est remplacé; l'ancien composant sort du bilan, sa valeur nette comptable étant constatée au résultat en charge exceptionnelle, et le nouveau composant entre à l'actif à son coût pour un amortissement réajusté sur une période de 4 ans.

		31.12.N+4		
2813		Amortissements des constructions - Aménagement (24881 x 4)	99 523	
6788		Perte exceptionnelle sur remplacement d'immobilisations corporelles	24 881	
	213	Construction - Aménagement (Sortie de l'ancien composant Aménagement)		124 404
213		Construction - Aménagement	104 000	
44562		Etat, TVA sur immobilisations corporelles	20 384	
	404	Fournisseurs (Aménagement) (Entrée du nouveau composant Aménagement)		124 384

3. Ecritures de retraitements dans les comptes consolidés du groupe :

Aucun retraitement n'est à opérer au niveau des éléments entrant dans le coût d'acquisition.

Dans le cadre de travaux de convergence du référentiel français vers les normes IFRS, de nouvelles règles applicables au 1er janvier 2005 permettent aux entreprises d'incorporer dans le coût d'acquisition des immobilisations corporelles les droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes, les coûts de démantèlement et les frais d'emprunt.

Le CNC a prévu ce traitement sur une base alternative, l'entreprise pouvant décider sur option d'une activation ou d'une comptabilisation en charges afin de pouvoir bénéficier dans ce dernier cas de la déductibilité fiscale immédiate au lieu d'un étalement par l'amortissement.

Si la base d'amortissement est identique, le mode d'amortissement diffère des comptes individuels aux comptes consolidés dans la mesure où l'entreprise Fractale applique un amortissement unique à l'actif dans son entièreté.

Les amortissements et la provision pour grosse réparation (constituée par étalement pour le composant Chauffage) doivent être retraités sur le résultat pour les dotations de N+1 et sur les réserves pour les dotations de N afin d'être compatibles avec le plan d'amortissement par composants.

Au Bilan :

		31.12.N+1		
213		Construction - Toiture	62 852	
213		Construction - Façade	73 504	
213		Construction - Infrastructure	96 760	
213		Construction - Aménagement	124 404	
213		Construction - Chauffage-climatisation : pièces à remplacer	10 000	
	213	Constructions		367 520
<i>(Comptabilisation de la construction par composants)</i>				
2813		Amortissement des constructions (367 520 x 2/30)	24 501	
1572		Provisions pour grosses réparations (2/3 x 15 000)	10 000	
	106	Réserves $(24 501 \times 2/3 + 10 000)/2$		13 167
	120	Résultat $(24 501 \times 2/3 + 10 000)/2$		13 167
	2761	Impôts différés – actif $(24 501)/3$		8 167
<i>(Retraitement des amortissements et de la provision étalée sur les 2 exercices. La provision n'étant fiscalement pas déductible, son retraitement ne génère pas d'impôt différé)</i>				
	106	Réserves $(41 400 \times 2/3)$	27 600	
	120	Résultat $(41 400 \times 2/3)$		
	2761	Impôts différés - actif $(82 800 /3)$	27 600	
	2813	Amortissements des constructions – Toiture (6285×2)		12 570
	2813	Amortissements des constructions – Façade (3675×2)		7 350
	2813	Amortissements des constructions – Infrastructure $(3225,3 \times 2)$		6 451
	2813	Amortissements des constructions – Aménagement (24881×2)		49 762
	2813	Amortissements des constructions - Chauffage climatisation: pièces à remplacer $(3333,3 \times 2)$		6 667
<i>(Comptabilisation des amortissements par l'approche des composants)</i>				

Le retraitement des amortissements et de la provision aurait pu être effectué par une approche différentielle consistant à ne passer au résultat et aux réserves que le complément d'amortissements de 58 298 (82 800 - 24 501)

C'est l'approche choisie pour l'écriture au compte de résultat.

Au Compte de résultat:

		31.12.N+1		
6811		Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles (41 400 - 24 501 / 2)	29 149	
	120	Résultat (27 600 - 11 500)		14 433
	695	Impôts sur les bénéfices (27 600 - 13 167)/2		9 716
	6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (15 000/3)		5 000
		<i>(Retraitement de la dotation aux provisions et complément d'amortissement sur N)</i>		

Cas n° 3

METHODES D'AMORTISSEMENTS ET COMPOSANTS**IAS 16**

L'entreprise Ancolie est une société de transport qui a fait l'acquisition d'un camion neuf le 30.06.N, au prix hors taxes, de 275 000 €. Celui-ci est immédiatement mis en service pour une période de 10 ans.

L'entreprise a choisi de pratiquer l'amortissement par composants sur l'ensemble de son parc de véhicules, en distinguant quatre composants principaux par camion :

- le moteur sur lequel il est pratiqué l'amortissement proportionnel à l'utilisation (*Units of Output Production Depreciation Method*);
- UOP) est changé tous les 5 ans. Le moteur entre pour 25% dans le coût d'acquisition du véhicule et à une valeur résiduelle de 1 875 €
- les différents systèmes (électrique, alimentation, échappement, transmission, freinage, suspension), également remplacés tous les 5 ans, et sur lesquels il est pratiqué l'amortissement proportionnel à l'ordre numérique inversé des années (*Sum-of-the-Years Digits Depreciation Method - SOYD*). Ces systèmes entrent pour 30 % dans le coût d'acquisition et ont une valeur résiduelle nulle.
- les pneumatiques, évalués à 2 500 € avec une valeur résiduelle nulle, et amortis de manière dégressive sur 3 ans.
- enfin le châssis, la carrosserie et les autres éléments du camion, amortis en linéaire sur 10 ans, avec une valeur résiduelle estimée à 5 000 €.

D'après le constructeur, le moteur est conçu pour une utilisation maximale de 350 000 km.

Sur la base de ses statistiques, l'entreprise prévoit que le camion roule pendant 10 années de service, avec un remplacement du moteur au bout de 5 ans, de la manière suivante :

Km roulés	Années de service									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Km roulés	90 000	85 000	70 000	60 000	40 000	85 000	75 000	70 000	60 000	40 000
Totaux	345 000									330 000
	675 000									

On supposera que les composants sont remplacés sur la période de service au même prix que le prix d'origine.

Le taux de TVA retenu est de 19,6%

Travail demandé

1. Présenter le plan d'amortissement du camion sur sa durée de service.
2. Passer dans les comptes individuels de la société Ancolie sur l'exercice N les écritures aux normes IFRS, relatives à l'acquisition et à l'amortissement du camion.

SOLUTION

1. Elaboration du plan d'amortissement :

IAS 16 permet la décomposition d'un actif en éléments homogènes et leurs amortissements selon le mode la plus adaptée à leurs dépréciations économiques.

A côté des méthodes d'amortissements linéaire et dégressif, IAS 16 admet d'autres méthodes d'inspiration anglo-saxonne comme UOP ou SOYD.

La durée de service du camion est de 10 ans, et son plan d'amortissement est constitué des quatre plans d'amortissement des composants.

a) Plans d'amortissement des deux moteurs :

Dans la méthode UOP, la dotation aux amortissements est calculée par la formule suivante:

$$(\text{Coût d'acquisition} - \text{valeur résiduelle}) \times \frac{\text{nombre d'unités produites sur l'exercice}}{\text{nombre total d'unités produites pendant la durée de vie économique}}$$

En ce qui concerne le camion, le nombre de km roulés sur un exercice sera estimé au prorata du nombre de km roulés sur les années de service.

60 CAS D' APPLICATION SUR LES NORMES IAS/IFRS

Composant -	Années	Base amortissable	Taux d'amortissement	Dotation
Moteur d'origine				
	N	$(275\ 000 \times 25\%) - 1\ 875 = 66\ 875$	$[(90\ 000 \times 6/12)]/345\ 000 = 13,04\%$	$66\ 875 \times 13,04\% = 8\ 723$
	N+1	66 875	$[(90\ 000 \times 6/12) + (85\ 000 \times 6/12)]/345\ 000 = 25,36\%$	$66\ 875 \times 25,35\% = 16\ 961$
	N+2	66 875	$[(85\ 000 \times 6/12) + (70\ 000 \times 6/12)]/345\ 000 = 22,46\%$	$66\ 875 \times 22,46\% = 15\ 023$
	N+3	66 875	$[(70\ 000 \times 6/12) + (60\ 000 \times 6/12)]/345\ 000 = 18,84\%$	$66\ 875 \times 18,84\% = 12\ 600$
	N+4	66 875	$[(60\ 000 \times 6/12) + (40\ 000 \times 6/12)]/345\ 000 = 14,49\%$	$66\ 875 \times 14,49\% = 9\ 692$
(jusqu'au 30.30.6.N+5)	N+5	66 875	$[(40\ 000 \times 6/12)]/345\ 000 = 5,80\%$	$66\ 875 \times 5,8\% = \underline{3\ 877}$
Total des amortissements				66 875
+ valeur résiduelle				<u>1 875</u>
				68 850
Nouveau moteur				
(à partir du 1.7.N+5)		$(275\ 000 \times 25\%) - 1\ 875 = 66\ 875$	$[(85\ 000 \times 6/12)]/330\ 000 = 12,88\%$	$66\ 875 \times 12,88\% = 8\ 613$
N+5		66 875	$[(85\ 000 \times 6/12) + (75\ 000 \times 6/12)]/330\ 000 = 24,24\%$	$66\ 875 \times 24,24\% = 16\ 212$
N+6		66 875	$[(75\ 000 \times 6/12) + (70\ 000 \times 6/12)]/330\ 000 = 21,97\%$	$66\ 875 \times 21,97\% = 14\ 692$
N+7		66 875	$[(70\ 000 \times 6/12) + (60\ 000 \times 6/12)]/330\ 000 = 19,70\%$	$66\ 875 \times 19,7\% = 13\ 172$
N+8		66 875	$[(60\ 000 \times 6/12) + (40\ 000 \times 6/12)]/330\ 000 = 15,15\%$	$66\ 875 \times 15,15\% = 10\ 133$
N+9		66 875	$[(40\ 000 \times 6/12)]/330\ 000 = 6,06\%$	$66\ 875 \times 6,06\% = \underline{4\ 053}$
N+10				
Total des amortissements				66 875
+ valeur résiduelle				<u>1 875</u>
Coût d'acquisition du composant				68 750

60 CAS D' APPLICATION SUR LES NORMES IAS/IFRS

b) Plans d'amortissement des différents systèmes :

Dans la méthode SOYD, la dotation aux amortissements est calculée par la formule suivante :

$$(\text{Coût d'acquisition} - \text{valeur résiduelle}) \times \frac{\text{nombre d'années restantes}}{\text{somme numérique des années}}$$

Ce qui donne un amortissement dégressif à taux constant (la somme numérique des années). Cette méthode se révèle très utile lorsque l'on recherche un amortissement dégressif moins rapide que les amortissements accélérés par un fort coefficient de dégressivité.

Sur une période de 5 ans en années pleines, la somme numérique des années est : $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ et les taux à appliquer sur chaque période respectivement: 5/15, 4/15, 3/15, 2/15 et 1/15.

Comme l'amortissement commence sur une acquisition en milieu d'année, l'approche la plus facile consistera à retenir les périodes de 6 mois à la place des années, et d'amortir sur la somme numérique des semestres.

La somme numérique des semestres est: $1 + 2 + 3 + \dots + 10 = 55$
et les taux respectivement: 10/55 en N (le 1er semestre), (9+ 8)/55 en N+1 (les 2ème et 3ème semestres), et ainsi de suite jusqu'à 1/55 en N+5 (pour le dernier semestre).

Composant	Années	Base amortissable	Taux d'amortissement	Dotation
<u>Systèmes d'origine</u> (jusqu'au 30.6.N+5)	N	(275 000 x 30%) = 82 500	$10/(1+2+3+ \dots + 10) = 18,18\%$	$82\ 500 \times 18,18\% = 15\ 000$
	N+1	82 500	$(9+8)/55 = 30,91\%$	$82\ 500 \times 30,91\% = 25\ 500$
	N+2	82 500	$(7+6)/55 = 23,64\%$	$82\ 500 \times 23,64\% = 19\ 500$
	N+3	82 500	$(5+4)/55 = 16,36\%$	$82\ 500 \times 16,36\% = 13\ 500$
	N+4	82 500	$(3+2)/55 = 9,09\%$	$82\ 500 \times 9,09\% = 7\ 500$
	N+5	82 500	$1/55 = 1,82\%$	$82\ 500 \times 1,82\% = 1\ 500$
Coût d'acquisition du composant = total des amortissements				= 82 500

Les calculs sont rigoureusement identiques pour le second plan.

<u>Nouveaux</u> (à partir du 1.7.N+5)	N+5	(275 000 x 30%) = 82 500	$10/55 = 18,18\%$	$82\ 500 \times 18,18\% = 15\ 000$
	... N+10	82 500	$1/55 = 1,82\%$... <u>1 500</u>
Coût d'acquisition du composant = total des amortissements =				82 500

c) Plans d'amortissement des pneumatiques :

Les pneumatiques changés en moyenne tous les 3 ans vont être amortis en dégressif avec un coefficient de 1,25 selon les barèmes fiscaux.

Pendant la durée de service du camion, ils seront -sauf en cas de crevaison accidentelle- changés en moyenne trois fois de suite, et seront donc encore en bon état à la 10ème année au moment où le camion est définitivement décomptabilisé.

La valeur résiduelle de cette quatrième série de pneumatiques ne sera alors pas nulle et l'actif pourra sans doute être réemployé.

Le plan d'amortissement dégressif indiqué ci-dessous sera donc reproduit 3 fois de suite sur les 9 premières années de service. L'amortissement de la dernière série de pneumatiques sur la 10ème année se fera en fonction de leur utilisation ultérieure : en dégressif en cas de réutilisation immédiate sur un autre camion, ou partiellement sur un an (avec une valeur résiduelle élevée) en cas de revente avec le camion d'origine.

Composant	Années	Base amortissable	Taux d'amortissement	Dotation
<u>Pneumatiques d'origine</u>	N	2 500	$1,25/3 \times 6/12 = 20,83 \%$	$2\,500 \times 20,83 \% = 521$
	N+1	$2\,500 - 521 = 1\,979$	$1,25/3 = 41,67 \%$	$1\,979 \times 41,67 \% = 825$
	N+2	$1\,979 - 825 = 1\,155$	$1,25/3 \times 1155 = 481 < 1155/1,5 =$	$1\,155 / 1,5 = 770$
	(jusqu'au 30.6.N+3)	770		
	N+3	$1\,155 - 700 = 385$	(amortissement linéaire sur les 18 derniers mois)	385
Coût d'acquisition du composant = total des amortissements =				2 500

Les plans d'amortissements des trois séries de pneumatiques de rechange vont se succéder de manière similaire.

d) Plan d'amortissement du châssis, de la carrosserie et des autres parties du camion:

On pratiquera sur 10 ans (la durée de service du camion) un amortissement linéaire sur la valeur restante du camion, sans oublier de retrancher la valeur résiduelle de ce dernier composant:

Base amortissable du composant =	-275 000 (coût d'acquisition de l'ensemble)
	- 68 750 (coût du composant moteur: 25% x 275 000)
	- 82 500 (coût du composant systèmes: 30% x 275 000)
	- 2 500 (coût du composant pneumatiques)
	- 5 000 (valeur résiduelle du composant)
	<u>116 250</u>

	N	N+1 à N+9	N+10
Dotations	$116\,250 / 10 \times 6/12 = 5\,813$	$116\,250 / 10 = 11\,625$	5 813
Total	5 813	104 625	5 813
Coût d'acquisition du composant = total des amortissements = 116 250			

2. Passation des écritures dans les comptes individuels sur l'exercice N :

30.06.N			
2182	Matériel de transport - composant moteur	68 750	
2182	Matériel de transport - composant systèmes	82 500	
2182	Matériel de transport - composant pneumatiques	2 500	
2182	Matériel de transport - composant châssis et carrosserie (116 250 + 5 000)	121 250	
44562	Etat, TVA déductible sur immobilisations corporelles	53 900	
404 ou 512	Fournisseurs d'immobilisations Banques (Comptabilisation par composants du camion)		328 900
31.12.N			
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	30 056	
28182	Amortissements des composants sur matériel de transport (camion) (Dotations de l'exercice: 8723 + 15000 + 521 + 5813)		30 056

Cas n° 4

**RETRAITEMENT
D'AMORTISSEMENTS DEROGATOIRES**

IAS 8 & 16

La société Guzmania a fait l'acquisition pour la somme de 93 000 € et mis en service le 15.08.N-3un système photovoltaïque afin de réduire la facture énergétique de son centre de traitement. Les dispositions fiscales autorisent l'entreprise à comptabiliser des amortissements fiscaux exceptionnels sur ce matériel de production d'énergie renouvelable dont la durée de vie économique a été estimée à 5 ans.

En fin d'exercice N, la direction décide de confier le recyclage des déchets à un prestataire externe plus compétitif que son centre de traitement. Le 31.03.N+1, le centre et le système fonctionnant à l'énergie solaire seront mis hors service. On supposera la valeur résiduelle de l'actif nulle.

Au 31.12.N, la société Guzmania adopte le référentiel IFRS pour la consolidation de ses comptes.

Travail demandé

1. Présenter le plan d'amortissement de l'immobilisation dans les deux référentiels (PCG et IFRS).
 2. Passer au 31.2.N les écritures appropriées dans les comptes consolidés aux normes IFRS de la société Guzmania.
- On retiendra 33 ⅓ % comme taux d'IS.

SOLUTION

1. Présentation des tableaux d'amortissements dans les deux référentiels:

Exercice	Linéaire		Dérogatoire	IFRS
			Dotations Reprise	
N-3	$93\,000 \times 4,5/12 = 34\,875$	$93\,000 \times 135/360 /5 = 6\,975$	27 900	$93\,000 \times 4,5/12 / (3+ 7,5/12) = 9\,621$
N-2	$93\,000 \times 7,5/12 = 58\,125$ 93 000	$93\,000/5 = 18\,600$ 25 575	39 525 67 425	$93\,000 / (3+ 7,5/12) = 25\,655$
N-1		$93\,000 /5 = 18\,600$ 44 175	18 600	$93\,000 / (3+ 7,5/12) = 25\,655$ 60 931
N		$(93\,000 - 44\,175) \times 12/15 = 39\,060$	39 060	$93\,000 / (3+ 7,5/12) = 25\,655$
N+1		$(93\,000 - 44\,175) \times 3/15 = 9\,765$ 48 825	9 765 67 425	$93\,000 \times 3/12 / (3+ 7,5/12) = 6\,414$
	93 000	93 000	0	93 000

Dans le référentiel PCG:

En N-3 et N-2, l'actif bénéficie d'un amortissement fiscal exceptionnel sur 12 mois. Un amortissement dérogatoire est constaté en complément de l'amortissement économique et fera l'objet d'une reprise sur les exercices futurs au rythme de l'amortissement linéaire.

En N, la décision est prise de mettre fin à l'utilisation de l'actif au 31.03.N+1, ce qui entraîne un raccourcissement de sa durée d'amortissement sur 15 mois.

Il n'y a, dans ce cas, pas de changement de méthode comptable mais un changement de modalité (la durée d'amortissement). Les corrections des amortissements doivent être appliquées de manière prospective, c'est à dire sur N et les exercices postérieurs, les exercices antérieurs n'étant pas affectés.

Dans le référentiel IFRS:

Les changements de méthode comptable sont décrits par la norme IAS 8. Les changements de modalités - comme la durée mais aussi le taux ou la base d'amortissement par une réévaluation de l'immobilisation - sont abordés de manière prospective. Ainsi, sur le seul critère de la durée, les amortissements antérieurs ne devraient pas être corrigés.

En revanche, l'amortissement dérogatoire n'est pas reconnu en IFRS, les normes n'autorisant pas les comptabilisations sur motifs d'optimisation fiscale.

Les amortissements dérogatoires doivent donc être retraités.

En N, la durée de vie économique de l'actif étant ramenée à 3 ans et 7,5/12, l'ensemble des amortissements sera ajusté en mode linéaire sur cette durée.

2. Passation des écritures dans les comptes consolidés de la société Guzmania:

Dans le journal de consolidation, au 31.12.N:

Au bilan:

		31.12.N			
145	105	Amortissements dérogatoires Réserves	48 825		48 825
<i>(Retraitements aux réserves des amortissements dérogatoires sur les exercices antérieurs: le solde d'amortissements dérogatoires est repris : 67425 - 18600 = 48 825)</i>					
105	2815	Réserves Amortissements des installations techniques	16 756		16 756
<i>(Retraitements aux réserves des amortissements linéaires sur les exercices antérieurs : le complément d'amortissement est enregistré: 60 931 - 44 175 = 16 756)</i>					
120	105	Résultat Réserves	39 060		39 060
<i>(Retraitement de la reprise sur amortissements dérogatoires sur N)</i>					
2815	120	Amortissements des installations techniques Résultat	13 405		13 405
<i>(Retraitement au résultat de l'amortissement linéaire sur N: 39 060 - 25 655 = 13 405)</i>					

Les retraitements de charges fiscalement déductibles et de reprises réintégrées au résultat fiscal induisent des impôts différés qui se résorberont sur la durée du plan d'amortissement, et dont il convient de tenir compte à chaque clôture lors de l'exercice de consolidation.

Les impôts différés s'imputent sur le résultat et les réserves :

	Résultat fiscal	Résultat IFRS	Différence temporaire	Impôts différés
N-3	- 34 875	- 9 621	25 254	
N-2	- 58 125	<u>- 25 665</u>	<u>32 470</u>	
		- 35 276	57 724	
N-1	0	- 25 655	<u>- 25 655</u>	<u>Cumul sur les réserves :</u>
			32 069	32 069/3 = 10 690 → Passif
N	0	- 25 655	- 25 655	<u>Sur le résultat en N :</u>
				-25 655/3 = -8 552 → Passif
N+1	0	- 6 414	- 6 414	<u>Sur le résultat en N+1 :</u>
				- 6 414 / 3 = -2 138 → Passif
	- 93 000	- 93 000	0	0

105	1687	Réserves Impôts différés (passif)	10 690	10 690
1687	120	Impôts différés (passif) Résultat	8 552	8 552
<i>(Comptabilisation des impôts différés)</i>				

Au Compte de résultat:

78725		Reprise sur amortissements dérogatoires	39 060	
	120	Résultat		39 060
		<i>(Retraitement de la reprise sur amortissements dérogatoires sur N)</i>		
120		Résultat	21 957	
	6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles		13 405
	695	Impôts sur les bénéfices		8 552
		<i>(Retraitement de la dotation aux amortissements linéaires sur N et comptabilisation du crédit d'impôt)</i>		