Module : Comptabilité générale 2

Chapitre : Les amortissements

Il existe plusieurs conceptions de la nature et des fonctions de l'amortissement. Ainsi, l'amortissement peut être analysé comme étant un « **processus de correction et d'évaluation des actifs de l'entreprise** ». Il permet, en effet, **d'apprécier** et de **constater** comptablement la perte de valeur subie par les divers éléments de l'actif immobilisé qui se déprécient, au fil des années, à cause de l'usage, du temps, de l'obsolescence ou de tout autre facteur. Cette correction permet ainsi de faire figurer les immobilisations à l'actif du bilan pour leur valeur actuelle qui est inférieure à leur valeur d'entrée. Il s'agit là d''une application des méthodes d'évaluation, telles que prévues par le C.G.N.C qui stipule, à ce titre, qu'à la date d'inventaire, « *la valeur d'entrée des éléments de l'actif immobilisé, dont l'utilisation est limitée dans le temps, doit faire l'objet de corrections de valeur sous forme d'amortissement* ». En raison des difficultés liées à une estimation exacte de cette perte de valeur, « l'amortissement consiste à étaler le montant amortissable de l'immobilisation sur sa durée prévisionnelle d'utilisation par l'entreprise, selon un plan d'amortissement ».
Cette conception du C.G.N.C. rejoint celle développée par certaines théories explicatives de l'amortissement, qui confèrent à ce dernier une fonction économique : **l'amortissement est un processus de répartition du coût d'acquisition d'un élément de l'actif immobilisé entre les exercices durant lesquels cet élément sera utilisé**. Cela revient à faire imputer à chaque exercice comptable une partie du coût d'acquisition de l'immobilisation, sous forme de dotations aux amortissements. L'amortissement devient, ainsi, un élément du coût de revient des produits conçus par l'entreprise, au même titre que les autres facteurs de production (matières premières, mains d'œuvre, ect.).

Une autre conception confère à l'amortissement un rôle financier, puisqu'elle assimile ce dernier à une « **technique de renouvellement des immobilisations** » qui a pour but d'affecter une partie des bénéfices réalisés par l'entreprise à la reconstitution du capital. Cette conception, qui ne vaut en réalité que dans le cas de résultat bénéficiaire ou nul, considère, en effet, que dans la mesure où le résultat après amortissement est positif ou nul, l'amortissement permet de maintenir dans l'actif de l'entreprise une valeur égale à celle qui en a été déduite pour mesurer la dépréciation ; ce qui assure le maintien des capacités de l'entreprise au même niveau.

En conclusion, quelle que soit la conception retenue, l'objectif comptable de sincérité du bilan et la contrainte fiscale de l'annualité de l'impôt, obligent l'entreprise à constater, à la

date de clôture de l'exercice, les dépréciations subies par les éléments de leur actif immobilisé.

Dans le cadre de ce chapitre, nous étudierons, dans une première section, **l'amortissement pour dépréciation lié à l'exploitation** qui a pour objet de traduire les dépréciations prévisibles et définitives des éléments de l'actif immobilisé. Nous remarquerons, dans une deuxième section, que les pertes de valeur *non prévisibles* (exceptionnelles ou accidentelles) des biens de l'actif immobilisé doivent, lorsqu'elles ont un caractère définitif, être constatées sous forme **d'amortissements exceptionnels**. Nous analyserons également, dans la même section, les **amortissements dérogatoires** qui ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et qui sont comptabilisés en application de textes particuliers, visant à développer les investissements dans certains secteurs d'activité économique.

Enfin, dans une troisième section, nous aborderons le cas **des immobilisations en non-valeurs** qui correspondent à des charges déjà subies ou consommées par l'entreprise et qui, de part leur volume ou leur nature, peuvent être réparties sur plusieurs exercices grâce au procédé d'amortissement.

Section I : Les amortissements pour dépréciation

I- Définition :

D'après le Code Général de Normalisation Comptable, l'amortissement pour dépréciation des immobilisations est **la constatation comptable** de la **diminution de la valeur** d'un élément de l'actif immobilisé. Cette dépréciation peut être due à l'usure (c.à.d : détérioration physique par l'usage), à la désuétude (c.à.d : dépréciation des immobilisations au fur et à mesure de leur simple existence), à l'obsolescence (c.à.d : perte de valeur due au progrès technologique) ou à toute autre cause. De telles dépréciations ont un caractère **prévisible**, **définitif** (irréversible) et **continu**.

II- Notions relatives aux amortissements :

2-1- Valeur d'entrée (ou valeur d'origine) :

La valeur d'entrée constitue la base de calcul des amortissements. C'est le « **montant pour lequel un élément d'actif (ou de passif) est inscrit dans les comptes au moment de son entrée dans le patrimoine** ».

Cette valeur d'origine correspond, en ce qui concerne les immobilisations incorporelles et corporelles achetées par l'entreprise, au **coût d'acquisition**, c.à.d : le prix d'acquisition augmenté de toutes les **charges hors taxes** supportées par l'entreprise à l'occasion de l'acquisition de ces immobilisations. Ces charges s'entendent notamment des : frais de transport et d'assurance, frais d'installation et de montage, droits de douane, impôts et taxes non récupérables. En effet, la TVA payée par l'entreprise à l'occasion de l'acquisition d'une

immobilisation est, en principe, récupérée par cette entreprise grâce au système des déductions. Elle est, de ce fait, enregistrée au débit du compte : « 34551. Etat-TVA récupérable sur immobilisations ». Dans le cas contraire, la TVA **non récupérable** devient un élément du coût d'acquisition de cette immobilisation (voir exemple **2** ci-dessous)
Ainsi :

VO = Coût d'acquisition
= Prix d'acquisition + Frais accessoires (à l'exception de la TVA récupérable)

Remarque : Certains frais supportés par l'entreprise suite à l'acquisition d'une immobilisation ne sont pas compris dans la valeur d'origine pour laquelle cette immobilisation est inscrite à l'actif du bilan de cette entreprise. Il s'agit des **droits d'enregistrement, des droits de conservation foncière ainsi que des honoraires ou commissions versés aux notaires et intermédiaires**. Ces frais constituent des immobilisations en non-valeurs et doivent, en conséquence, faire l'objet d'un enregistrement à part, au **débit** du compte : «**2121. Frais d'acquisition des immobilisations** ».

- **Exemple 1 : Acquisition d'un matériel informatique**

Le 16/02/2004, l'entreprise « **BENALI** » a reçu de « **Maroc. Bureau** » la facture n° : F14, relative à l'acquisition d'un micro-ordinateur Compac, d'un **montant TTC=14 400 DH.**

Ce montant est décomposé comme suit : prix HT : **11 900 DH**, port facturé forfaitairement : **100 DH HT**, TVA (20%) **: 2 400 DH.** le règlement est effectué par chèque bancaire n° 15426. La valeur d'entrée sera égale à : **VO** = 11 900 + 100 = **12.000 DH**.

Ecriture au journal de la société « BANALI » au 16/02/204 :

	16/02/2004		
2355	Matériel informatique	**12 000**	
34551	Etat -T.V.A récupérable sur immobilisations	**2 400**	
5141	Banque		**14 400**
	Chèque bancaire n° 15426.		

- **Exemple 2 : Acquisition d'une voiture de tourisme**

Le 24/02/2004, l'entreprise « **BENALI** » a acquis une voiture TOYOTA, utilisée pour les besoins de l'exploitation, au prix de **165.000 DH TTC** dont **27.500 dh** de TVA. Cette acquisition s'est effectuée au comptant par chèque bancaire n° : 22389.

La valeur d'entrée, pour laquelle cette voiture sera inscrite) l'actif du bilan, est égale

à : **165.000 DH TTC**. En effet, la TVA (au taux de 20%) payée par l'entreprise BENALI à l'occasion de l'acquisition de cette voiture de tourisme n'ouvre pas droit à déduction. En conséquence, la TVA devient un élément du coût d'acquisition et la base à amortir correspond au prix d'acquisition **TTC**.

Ecriture au journal de la société « BANALI » au 24/02/2004 :

	24/02/2004		
2340	Matériel de transport	**165 000**	
5141	Banque		**165 000**
	Chèque bancaire n° 22389.		

Pour les deux exemples que nous avons présentés ci-dessus, nous avons supposé implicitement que l'entreprise « **BENALI** » est imposable à la TVA sur la totalité de son chiffre d'affaires. En conséquence, elle bénéficie de la déduction de totalité de la TVA acquittée à l'occasion de l'acquisition de ses biens et services dans la mesure où ces derniers **sont nécessaires à l'exploitation et exclusivement consacrés à celle-ci.** Cette condition est, en effet, obligatoire pour la déduction de la TVA supporté sur les achats de biens et services.

Une deuxième condition est cependant prévue par la loi : la déduction de la TVA n'est possible que dans la mesure où ces biens **sont affectés à la réalisation d'opérations imposables à la TVA.** Or, une entreprise peut effectuer à la fois :

- des opérations imposables à la TVA qui, en conséquence, **ouvert droit à déduction ;**
- des opérations exonérées de la TVA, mais **ouvrant droit à déduction** (c'est le cas des opérations effectuées sous le bénéfice de l'exonération ou de la suspension prévues aux articles 8,8 bis, 9 et 9 bis de la loi relative à la TVA) ;
- des opérations exonérées en vertu de l'article 7 de la loi précitée, mais **n'ouvrant pas droit à déduction ;**
- des opérations situées en dehors du champ d'application de la taxe.

Dans ces cas, l'entreprise, assujettie à la TVA sur une partie seulement de ses opérations, ne peut pratiquer qu'une **déduction partielle**, proportionnelle aux o**pérations imposables et ouvrant droit à déduction**. Elle doit, à cet effet, calculer un prorata de déduction comme suit :

$$\text{Prorata} = \frac{\text{CA imposable TTC} + (\text{CA à l'export ou en suspension de TVA} + \text{TVA fictive})}{\text{Total numérateur} + \text{CA hors champ de TVA ou exonéré sans droit à déduction}}$$

Ainsi :

- **Au numérateur**, figure le montant du chiffre d'affaires imposable (**TTC**) y compris les opérations réalisées sous le bénéfice de l'exonération ou de la suspension prévues aux articles 8, 8 bis, 9 et 9 bis de la loi. En effet, au regard de la déduction, les

entreprises qui réalisent des opérations exonérées avec maintien du droit à déduction sont assimilées à des assujettis à 100%.

- **Au dénominateur**, figure le montant dégagé au numérateur augmenté du montant des opérations exonérées en vertu de l'article 7 ou situées hors champ d'application de la TVA.

- **Exemple 3 : Acquisition d'un mobilier de bureau par une entreprise partiellement assujettie**

Le 12/03/2004, la société industrielle « **Atlas.peinture** » a acquis un mobilier de bureau, destiné au secrétariat de la direction financière, au prix de **9.600 DH TTC** (dont **1 600 DH** de TVA), payable à crédit de 2 mois.

Cette société est assujettie à la TVA sur une partie seulement de ses opérations ; l'autre partie étant constituée par des opérations situées hors champ d'application de la TVA. En **2004**, le prorata de déduction de la TVA est de **92%**. Cela signifie que la TVA payée ne sera, dans le cas où elle ouvre droit à déduction, récupérable qu'à concurrence de 92%.

Ce mobilier de bureau étant consacré à la réalisation d'opérations imposables à la TVA ainsi que celles situées hors champ de TVA (donc' ouvrant pas droit à déduction), seule une fraction de la TVA payée sera récupérée par la société et ce, à concurrence du prorata de déduction.

a- Calcul de la TVA récupérable

TVA payée = 1 600 DH.
TVA déductible = 1 600 x 92% = **1 472 DH**.
TVA non déductible = 1 600 – 1472 = **128 DH**.
Dans ce cas, la TVA non déductible constituera un élément du coût d'acquisition du mobilier de bureau ; on aura : VO = 8 000 + 128 = **8 128 DH**.

b- Ecriture au journal de la société « Atlas.peinture » au 12/03/2004 :

	16/02/2004		
2351	Mobilier de bureau	**8 128**	
34551	Etat -T.V.A récupérable sur immobilisations	**1 472**	
4481	Dettes/acquisition d'immobilisations		**9 600**
	Acquisition d'un mobilier de bureau, à crédit de 2 mois.		

N.B : La valeur d'origine correspond à la valeur d'apport dans les cas de constitutions de sociétés ou de fusions. Elle correspond au coût réel de production dans le cas des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même.

2-2- Durée d'utilisation prévisionnelle :

Pour le calcul des amortissements, l'entreprise doit fixer, pour chaque immobilisation, **une durée d'utilisation prévisionnelle.** Celle-ci correspond :

- Soit à « **la durée de vie probable** de l'immobilisation, laquelle est appréciée en fonction de facteurs physiques (usure) ou économiques (obsolescence, marché, …) qui la conditionnent ». A la fin de la « durée de vie », **la valeur résiduelle** est généralement à considérer comme nulle ; la base amortissable est alors égale à la valeur d'entrée.
- Soit à « **une durée d'utilisation propre à l'entreprise,** inférieur à la durée de vie et choisie en fonction de sa politique ou de sa stratégie (renouvellement systématique au bout de « n » années, …), ou d''autres facteurs (limites juridiques, légales ou contractuelles d'utilisation, …) ». Dans cette hypothèse, la valeur résiduelle prévisionnelle est, en principe, relativement importante ; elle doit faire l'objet d''une estimation raisonnable, en fonction du prix de cession probable exprimé en dirhams de la valeur d'entrée et ramené, le plus souvent, à un pourcentage de cette valeur d'entrée ; le montant amortissable est alors égal à la différence entre la valeur d'entrée et cette valeur résiduelle.

2-3- Annuité d'amortissement d'une immobilisation :

Le montant d'amortissement d'une immobilisation, pratiqué à **la fin de chaque exercice comptable** est appelé **: annuité d'amortissement.** Celle-ci est calculée d'après un taux d'amortissement.

2-4- Taux d'amortissement:

C'est un **coefficient** par lequel **on multiplie** la valeur à amortir pour calculer l'annuité d'amortissement.

- **Exemple :** Soit une machine acquise le **07/01/2003** pour **15 000 DH HT**. Cette a **une durée de vie probable égale à 4 ans.** Si on estime que cette machine subira, chaque année, une dépréciation équivalente au **1/4** de sa valeur, le taux d'amortissement sera égal à **25%.** Donc : **annuité d'amortissement au 31/12/2003** = 15 000 x 25% = **3 750 DH.**

D'après le C.G.N.C, les taux d'amortissement sont fixés en fonction de l'expérience et des usages. L'entreprise doit, en effet, prendre en considération le degré d'utilisation des éléments de l'actif à amortir, les conditions d'utilisation de ces éléments ainsi que les changements résultant des techniques ou de besoins nouveaux qui peuvent rendre obsolètes certaines immobilisations.

Notons, qu'à ce sujet, il n'ya pas de divergence entre analyse comptable et analyse fiscale, puisque la déduction des amortissements en tant que charge, pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise, est effectuée « dans la limite des taux admis d'après les usages de chaque profession, industrie ou branche d'activité ». les notes circulaires relatives

respectivement à l'IS et à L'IGR ont fixé le barème des taux d'amortissement admis. Ainsi, les taux normaux les plus couramment utilisés sont donnés par le tableau ci-après :

Nature de l'immobilisation	Taux
Immeubles d'habitation et à usage commercial	4%
Immeubles industriels construits en dur (c.à.d : en matériaux solides)	5%
Constructions légères (préfabriqué, planches,…)	10%
Mobilier, installation, aménagements, agencements	10%
Gros matériel informatique	10%
Micro-ordinateurs-périphériques-programmes	15%
Matériel roulant, matériel automobile	20% à 25%
Outillage de faible valeur (autre que l'outillage à main qui n'est pas inscrit dans les frais généraux)	30%

Après préciser qu'à l'heure actuelle, ces taux d'amortissement fixés par l'administration fiscale semblent complètement dépassés. L'exemple type de ce dépassement correspond au matériel informatique qui se déprécie de plus en plus rapidement, suite aux innovations considérables dans le domaine de la technologie informatique.

2-5- Amortissements cumulés : ∑ATS

C'est la somme des annuités **d'amortissements pratiquées** depuis la date de début du calcul de l'amortissement jusqu'à une date donnée.

- **Exemple :** L'entreprise « **TEXFIL** » a acquis, le **07/01/2000**, un camion **Mazda** pour une valeur de **350 000 DH HT**. Ce camion est amorti sur **5 ans**, au taux de 20%.
  Calculons les amortissements cumulés pratiqués depuis la date d'acquisition jusqu'au **31/12/2013 :**

On a : Annuité d'AT. au **31/12/2000** ≅ 350 000 x 20% ≅ **70 000 DH.**
Annuité d'AT. au **31/12/2000** = 350 000 x 20% = **70 000 DH.**
Annuité d'AT. au **31/12/2000** = 350 000 x 20% = **70 000 DH.**
Annuité d'AT. au **31/12/2000** = 350 000 x 20% = **70 000 DH.**

Donc : **∑ATS au 31/12/2003** = 70 000 + 70 000 + 70 000 + 70 000
= **280 000 DH.**

Ou encore : ∑ATS au 31/12/2003 = (350 000 x 20% x **48/12**) = **280 000 DH.**
Ou encore : ∑ATS au 31/12/2003 = (350 000 x 20% x **4**) = **280 000 DH.**

2-6- Valeur Nette d'Amortissements : V.N.A

La **V.N.A** à une date donnée correspond **à la différence entre la valeur d'entrée (ou valeur d'origine) et le cumul des amortissements pratiqués jusqu'à cette date.**

V.N.A = VO - ∑ATS

- **Exemple :**
  Valeur d'entrée du camion **Mazda** acquis le **07/01/2000 = 350 000 DH HT.**
  ∑ATS au 31/12/2003 ≅ (350 000 x 20% x **4**) = **280 000 DH.**
  V.N.A au 31/12/2003 = 350 000 – 280 000 = **70 000 DH.**

2-7- Plan d'Amortissement

Selon le C.G.N.C, « la répartition systématique du montant amortissable sur chaque exercice pendant la durée d'utilisation du bien constitue le plan d'amortissement de l'immobilisation. Ce plan prend la forme **d'un tableau préétabli**, faisant apparaître le montant des amortissements successifs, leur cumul à la fin de chaque exercice ainsi que la valeur nette d'amortissements en résultant ».

- **Exemple :** présentons le plan d'amortissements du camion **Mazda** acquis par l'entreprise « **TEXFIL** » le **07/01/2000 :**

Matériel de transport N° de compte : 2340 Désignation : Camion Mazda Date d'acquisition : 07/01/2000		Valeur d'entrée : 350 000 DH Durée probable d'utilisation : 5 ans Taux d'amortissement : 20% Valeur résiduelle : 0	
Années	**Annuités**	**∑ATS**	**V.N.A**
2000	70 000	70 000	280 000
2001	70 000	140 000	210 000
2002	70 000	210 000	140 000
2003	70 000	280 000	70 000
2004	70 000	350 000	0

III- Modalités de calcul de l'amortissement :

L'amortissement est calculé dés **le premier jour du mois de l'acquisition** ou de l'achèvement de l'immobilisation. Cependant, lorsque **la mise en service** d'un bien meuble (outillage industriel, matériel informatique, …) n'est pas immédiate, l'entreprise peut différer le calcul de l'amortissement et le pratiquer à partir du **premier jour du mois de l'utilisation effective.** Il en découle que l'amortissement est calculé sur un nombre entier de mois d'utilisation.

- Exemple : Une machine-outil acquise pour **64 800 DH TTC**, le **07/01/2003**, et dont la mise en service a été différée jusqu'au **12/03/2003**, peut être amortie, pour l'exercice 2003, sur 10 mois. L'amortissement (au taux de 20%) sera calculé, en effet, à partir du **01/03/2003**, soit :
Annuité d'amortissement au 31/12/2003 = (64 800/1,2) **x** 20% **x** 10/12
= 54 000 **x** 20% **x** 10/12 = 9 000 DH.

Il existe plusieurs procédés d'amortissement : l'amortissement variable avec la conjoncture, fonctionnel, croissant, constant ou encore dégressif. Le choix des entreprises est motivé essentiellement par des considérations d'ordre fiscal, étant donné que les sommes affectées à l'amortissement échappent à toute imposition. Dans le cadre de ce paragraphe, nous nous intéresserons essentiellement aux procédés d'amortissement **constant** (ou linéaire) et **dégressif** qui sont les plus fréquemment employés par les entreprises.

3-1-Amortissement constant (ou linéaire)

3-1-1- Principe :

Le procédé d'amortissement **constant** consiste à répartir la charge d'amortissement de façon **uniforme** sur toute la durée du bien amortissable. Cet amortissement est calculé en divisant la valeur d'entrée de l'immobilisation amortissable par le nombre d'années d'utilisation de cette immobilisation.

Ainsi, pour un bien dont la valeur d'entrée correspond à **100 000 DH HT** et dont la durée d'utilisation probable est de **5 ans**, l'amortissement constant sera égale à 100 000/5 = **20 000 DH/an.**

3-1-2- Aspects techniques :

- Le taux d'amortissement constant, exprimé en pourcentage (%), est obtenu grâce à la formule suivante :

$$\text{Taux (\%) constant} = \frac{100}{n}$$

« n » étant la durée de vie probable (exprimée en années).

- L'annuité d'amortissement constante est calculée d'après la valeur d'origine :

Annuité constante = VO x taux constant

Application 1 : Cas d'une immobilisation acquise et mise en service au début de l'exercice :

Soit un outillage industriel acquis le **15/01/1999** pour **180 000 DH HT**. Cet outillage, mis en service le **24/01/1999**, a une **durée de vie probable** égale à **5 ans**. Il est amorti selon le système **d'amortissement linéaire**.

Présentons le tableau d'amortissement de cet outillage :

On a : **Taux d'amortissement constant** $= \frac{100}{n} = \frac{100}{5} = 20\%$.

Tableau d'amortissement constant de l'outillage industriel :

Années	VO	Taux	Annuité	∑ATS	VNA à la fin de l'exercice
1999	180 000	20%	36 000	36 000	144 000
2000	180 000	20%	36 000	72 000	108 000
2001	180 000	20%	36 000	108 000	72 000
2002	180 000	20%	36 000	144 000	36 000
2003	180 000	20%	36 000	180 000	0

On remarque qu'à la fin de **l'exercice 2003**, la **VNA est nulle.** L'outillage industriel est donc **entièrement amorti** à cette date. On **arrête** ainsi **le calcul des amortissements** de cet outillage qui continuera à figurer au bilan de l'entreprise pour une VNA nulle jusqu'à sa date de cession ou de son retrait du patrimoine.

Application 2 : Cas d'une immobilisation acquise et mise en service au cours de l'exercice :

Présentons le tableau d'amortissement du micro-ordinateur « **compac** » acquis le **16/02/2004**, par l'entreprise « **BENALI** » au prix de **14 400 DH TTC** et mis en service le **15/03/2004**, sachant que :

- La durée de vie probable de cet ordinateur est de 4 ans ;
- L'entreprise utilise le système d'amortissement linéaire.

On a : **VO = 14 400/1,2 = 12 000 DH**.

$$\text{Taux d'amortissement constant} = \frac{100}{4} = 25\%.$$

Tableau d'amortissement constant du micro-ordinateur « Compac »

Années	VO	Taux	Annuité	∑ATS	VNA à la fin de l'exercice
2004 (**10 mois**)	12 000	25%	2 500	2 500	9 500
2005	12 000	25%	3 000	5 500	6 500
2006	12 000	25%	3 000	8 500	3 500
2007	12 000	25%	3 000	11 500	500
2008 (**2 mois**)	12 000	25%	500	12 000	0

Remarques : Lorsqu'une immobilisation est acquise ou mise en service au cours de l'exercice comptable, la première et la dernière annuités d'amortissement sont calculées au « **prorata temporis** », c.à.d : proportionnellement au nombre de mois d'utilisation :

$$\text{Annuité d'AT} = \text{VO} \times \text{taux} \times \frac{d}{12}$$

« **d** » étant le nombre de mois d'utilisation durant l'exercice. Durant l'exercice.
Ainsi :

- Pour **l'exercice 2004**, l'amortissement a été calculé en fonction du nombre de mois courus depuis le premier jour du mois de mise en service jusqu'à la fin de l'exercice (c.à.d : du 01/03/2004 au 31/12/2004), soit 10 mois :
  Annuité au 31/12/2003 = 12 000 x 25% x **10/12 = 2500.**
- Pour **l'exercice 2008**, l'amortissement a été calculé en fonction de la durée qui sépare la date du début de l'exercice (01/01/2008) de la date de fin de la durée de vie du micro-ordinateur (28/02/2008), soit 2 mois :
  Annuité d'AT = 12 000 x 25% x **2/12 = 500.**

3-2- Amortissement dégressif :

3-2-1- Principe :

Selon ce procédé, les dotations aux amortissements sont importantes durant les premières années, puis de plus en plus faibles par la suite. Ceci s'explique par le fait que ces dotations sont calculées en appliquant un **taux fixe** à la valeur de l'immobilisation qui, elle, décroît au fil des années ; d'où l'appellation : amortissement dégressif.

Au Maroc, ce procédé a été introduit par la loi de Finances 1994 l. Il concerne les biens d'équipement acquis par les entreprises à **compter du 1er janvier 1994**, à l'exclusion des immeubles et des véhicules de transport de personnes ou voitures de tourisme. Fiscalement, ces dernières doivent être amorties au taux **constant de 20%** et la valeur d'origine, prise en considération pour le calcul des amortissements fiscalement déductibles, ne peut être supérieure à **200 000 DH TTC** par véhicule (neuf ou d'occasion). Cette disposition s'applique également dans les cas de location ou de crédit-bail concernant ces voitures ; mais seulement pour la part de la redevance ou de la location concernant l'amortissement de la voiture et non pas la rémunération du financement de la-dite voiture.

En effet, la part de la redevance ou du montant de la location, supportée par l'entreprise utilisatrice et correspondant à l'amortissement au taux de 20%.

Par an sur la partie du prix du véhicule excédant 200 000 DH TTC, **n'est pas déductible** pour la détermination du résultat fiscal de cette entreprise.

A noter, enfin, que les entreprises qui optent pour l'amortissement dégressif des biens immobilisés, doivent le pratiquer dès la première année d'acquisition de ces biens.

3-2-2- Avantage de l'amortissement dégressif

L'amortissement dégressif, étant plus rapide que l'amortissement constant, facilite, toutes choses étant égales par ailleurs, le remplacement éventuel de l'immobilisation

amortissable et ce, avant l'expiration de sa durée normale d'utilisation, ce qui s'avère intéressant en période d'inflation rapide.

En outre, et grâce à ce procédé d'amortissement, l'entreprise se trouve moins exposée au risque de l'obsolescence des immobilisations acquises.

Par ailleurs, l'amortissement dégressif, procure à l'entreprise un avantage fiscal au cours des premières années d'amortissement, étant donné que les sommes consacrées à l'amortissement sont considérées comme des charges fiscalement déductibles et échappent, en conséquence, à l'impôt. Certes, le total de l'impôt payé (par rapport à l'amortissement constant) n'est pas diminué pour autant, mais cette perception est retardée. Ce qui permet à l'entreprise d'affecter les ressources ainsi disponibles à la réalisation d'autres investissements.

3-2-3- Aspects techniques :

L'annuité d'amortissement dégressif est calculée en multipliant **la VNA au début de chaque exercice** comptable par **un taux d'amortissement dégressif**.

Annuité dégressive = VNA au début de l'exercice x taux dégressif

Le taux d'amortissement dégressif est obtenu en multipliant **le taux d'amortissement constant** par **un coefficient.**

Taux d'amortissement dégressive = Taux d'AT constant x coefficient

Ces coefficients sont de :

- **1,5** pour les biens dont la durée d'amortissement est de **3** ou **4** ans ($3 \leq \mathbf{n} \leq 4$).
- **2** pour les biens dont la durée d'amortissement est de **5** ou **6** ans ($5 \leq \mathbf{n} \leq 6$).
- **3** pour les biens dont la durée d'amortissement est supérieure à **6** ans ($\mathbf{n} > 6$).

Exemple :

Durée d'amortissement	Taux d'amortissement constant	Taux d'amortissement dégressif
2 ans	100/2 = **50%**	-
3 ans	100/3 = **33,33%**	33,33% x 1,5 = **49,99%**
4 ans	100/4 = **25%**	25% x 1,5 = **37,5%**
5 ans	100/5 = **20%**	20% x 2 = **40%**
8 ans	100/8 = **12,5%**	12,5% x 3 = **37,5%**
10 ans	100/10 = **10%**	10% x 3 = 30**%**

Application 1 : Cas d'une immobilisation acquise et mise en service au début de l'exercice :

Le matériel et outillage de la société « ATLAS.SA » a une durée de vie de 5 ans. Il comprend deux machines :

- **M 1** acquise le **10/01/1999** pour et **140 000 DH HT** et mise en service le **18/01/1999 ;**
- **M 2** acquise le **14/02/2000** pour et **150 000 DH HT** et mise en service le **11/05/2000 ;**

Présentons le tableau d'amortissement dégressif correspondant à la machine M1.

Tableau d'amortissement dégressif de la machine M1 :

Années	VNA au début de l'exercice	Taux	Annuité	∑ATS	VNA à la fin de l'exercice
1999	**140 000**	40%	56 000	56 000	84 000
2000	84 000	40%	33 600	89 600	50 400
2001	50 400	40%	20 160	109 760	30 240
2002	30 240	50%	15 120	124 880	15 120
2003	30 240	50%	15 120	**140 000**	**0**

Remarque : Le système d'amortissement dégressif est **abandonné** au profit du système d'amortissement constant lorsque **l'annuité dégressive** devient **inférieure** à **l'annuité** à pratiquer en fonction de la durée d'amortissement restant à courir.

En effet, au début de **l'exercice 2002**, la durée d'amortissement restant à courir est de **2 ans**. Donc : taux d'amortissement à pratiquer = $\frac{100}{2}$ = **50%**.

L'annuité dégressive au **3/12/2002** = 30 240 x 40% = **12 096 DH** est **inférieure** à l'annuité à pratiquer, soit : 30 240 x 50% = **15 120 DH**.

Application 2 : Cas d'une immobilisation acquise et mise en service au cours d'exercice :

Présentons le tableau d'amortissement dégressif correspondant à la machine **M2** (voir application 1 ci-dessus) :

Tableau d'amortissement dégressif de la machine M2 :

Années	VNA au début de l'exercice	Taux	Annuité	∑ATS	VNA à la fin de l'exercice
2000 (8 mois)	**150 000**	40%	40 000	40 000	110 000
2001	110 000	40%	44 000	84 000	66 000
2002	66 000	40%	26 400	110 400	39 600
2003	39 600	33,33%	16 971	127 371	22 629
2004	39 600	33,33%	16 971	144 342	5 658
2005 (4 mois)	39 600	33,33%	5 658	150 000	**0**

Remarques :

- Pour l'exercice **2000**, l'annuité dégressive = 150 000 x 40% x **8/12**
  = 40 000.
- Au début de l'exercice **2003**, la durée d'amortissement restant à courir est de 28 mois (2 ans et 4 mois). L'annuité dégressive au l'annuité à pratiquer, soit :
  39 600 x 12/28 = **16 971,42 ≈ 16 971 DH.**
- Pour l'exercice **2004**, l'annuité = 39 600 x **12/28** = 16 971.
- Pour l'exercice **2005**, l'annuité = 39 600 x **4/28** = 5 658.

IV- Comptabilisation des amortissements pour dépréciation

La comptabilisation des amortissements se traduit par deux enregistrement comptables :

⇨ Un compte de charges à débiter ;
⇨ Un compte d'actif immobilisé à créditer.

Amort. pour dépr.

- → Comptes de charges à débiter → constatation de l'annuité d'amortissement
- → Comptes d'actif immobilisé à créditer → Constatation de la **dépréciation définitive** de l'immobilisation

4-1- Les comptes de charges à débiter :

Ce sont des comptes qu'on retrouve au niveau du poste : « 619.Dotations d'exploitation ». Il s'agit notamment de :

- **6192. D**otations d'**e**xploitation aux **a**mortissements des immobilisations incorporelles ;
- **6193. D**otations d'**e**xploitation aux **a**mortissements des immobilisations corporelles ;

4-2- Les comptes d'actif immobilisé à créditer :

Ce sont des comptes d'amortissements qui figurent au niveau de la rubrique : « **28. Amortissements des immobilisations** » de **la classe 2** de comptes d'actif immobilisé.

Les numéros de ces comptes sont obtenus à partir des numéros des comptes des immobilisations correspondantes en intercalant le chiffre « **8** » en **2ème position** après le chiffre « **2** ».

Exemple :

23. Immobilisations corporelles ⟶ 2**8**3. Ats. des immob. corporelles
233. Installat. techn., Mat. et O. ⟶ 2**8**33. Ats. des Inst. tech., Mat. et O.
2331. Installations techniques ⟶ 2**8**331. Ats. des Inst. techniques
2332. Matériel et outillage ⟶ 2**8**332. Ats. du Matériel et outillage

Application 1 : La société industrielle « **SANITEX** » arrête ses comptes au **31/12/2003** et procède à l'enregistrement des amortissements pour dépréciation de ses immobilisations :

Amortissements des brevets ……. = **12 000 DH.**
Amortissements des bâtiments ……. = **60 000 DH.**
Amortissements des installations techniques ……... = **360 000 DH.**
Amortissements de l'outillage industriel ……. = **220 000 DH.**
Amortissements du matériel de transport …… = **90 000 DH.**
Amortissements Du mob. et mat. de bureau ……... = **32 000 DH.**
Amortissements du matériel informatique …….. = **13 000 DH.**

On a :
Dotations d'exp. aux amort. des immob. incorporelles (brevets) = **12 000 DH.**
Dotations d'exp. aux amort. des immob. corporelles = **775 000 DH.**

Ecriture au journal de la société « SANITEX » au 31/12/2003 :

	31/12/2003		
6191	D.E.A. des immobilisations incorporelles	**12 000**	
6193	D.E.A. des immobilisations corporelles	**775 000**	
2822	Amortissements des brevets …….		**12 000**
2832	Amortissements des constructions …lll…		**60 000**
2833	Amortissements des I.T.M. et O.....…….		**580 000**
2834	Amortissements du matériel de transport..		**90 000**
2835	Amortissements du mob., mat. de bureau et A.D.		**45 000**
	Dotations d'exploitation aux amortissements de **l'exercice 2003.**		

Application 2 : Incidence sur le bilan

Le mobilier de bureau, d'une valeur de **58 000 DH HT**, de la société « **LODAX.SA** » a été acquis le **03/01/1995** et amorti au taux linéaire de **12,5%**.

Travail à faire : 1. Passons au journal de « LODAX » l'écriture relative à la dotation aux amortissements du mobilier de bureau au titre de l'exercice 2001 et présentons l'extrait de l'actif du bilan relatif à ce mobilier au 31/12/2001 :

On a : Annuité d'amortissement (**2001**) = 58 000 x 12,5% = **7 250 DH.**
∑ATS au **31/12/2001** = 58 000 x 15,5% x 7 = **50 750**.

Ecriture au journal de la société « LODAX » au 31/12/2001 :

	31/12/200-		
6193	D.E.A. des immobilisations corporelles	**7 250**	
28351	ATS du **m**obilier de **b**ureau		**7250**
	Dotation d'exploitation aux ATS du mobilier de bureau au titre de l'exercice 2001.		

Extrait de l'actif du bilan de la société « LODAX » au 31/12/2001 :

Actif	**Exercice 2001**			**Exercice 2000**
	Brut	**Amort.**	**Net**	**Net**
Mobilier de bureau	58 000	50 750	7 250	14 500

L'extrait de l'actif du bilan à une date donnée reflète, pour chaque immobilisation :

- La valeur d'entrée : **Brut** ;
- Les amortissements cumulés depuis la date de début du calcul des ATS jusqu'à la date du denier inventaire : **Amortissements** ;
- La valeur nette d'amortissements (**VNA**) à la date du dernier inventaire : **Net.**
  En effet, au **31/12/2001 :** VNA = 58 000 – 50 750 = **7 250 DH**.

2. Calculons la dotation aux amortissements du mobilier de bureau au titre de l'exercice 2002 et présentons l'extrait de l'actif du bilan relatif à ce mobilier au 31/12/2002.

On a : Annuité d'amortissement (**2002**) = 58 000 x 12,5% = **7 250 DH.**
∑ATS au **31/12/2002** = 50 750 + 7 250 = **58 000**.
ou = 58 000 x 12,5% x 8 = **58 000.**
∑ATS = VO = **58 000 DH** ⟶ **VNA = 0.**

Ainsi au **31/12/2002**, le mobilier de bureau est entièrement amorti. On arrête donc le calcul des amortissements. Toutefois, ce mobilier continuera à figurer à l'actif du bilan de la société aussi longtemps qu'il n'est pas cédé ou retiré du patrimoine :

Extrait de l'actif du bilan de la société « LODAX » au 31/12/2002 :

Actif	**Exercice 2002**			**Exercice 2001**
	Brut	Amort.	Net	Net
Mobilier de bureau	58 000	58 000	**0**	7 250

V- Traitement fiscal des amortissements

Etant considérés comme des charges et non comme des bénéfices, les amortissements pratiqués par l'entreprise au titre d'un exercice comptable donné échappent à l'impôt. Les lois régissant l'impôt sur les Sociétés (**I.S.**) et l'impôt Général sur le Revenu (**I.G.R.**) autorisent, en effet, quand sont remplies certaines conditions, la déduction fiscale des amortissements.

Deux conditions sont prévues :

1- Les biens en cause doivent être inscrits à un compte de l'actif immobilisé. Ce qui signifie que les amortissements déductibles sont ceux afférents aux seuls biens appartenant à l'entreprise. En d'autres termes, un bien loué par une entreprise dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou leasing ne doit pas figurer à l'actif de l'entreprise utilisatrice et ne peut donner lieu à la constatation et, par conséquent, à la déduction d'amortissements pour dépréciation. Seules les redevances périodiques payées en contrepartie du droit à utiliser le bien objet de location, constituent des charges déductibles fiscalement. L'entreprise n'a le droit d'amortir le bien en cause qu'à l'expiration du contrat, lorsque le bien est racheté. A ce moment, le bien est inscrit à l'actif et l'annuité d'amortissement y afférente est déductible en tant que charge de l'exercice.

L'indemnité de rachat du bien, objet du contrat de leasing, constituera le prix d'acquisition servant de base au calcul des amortissements **linéaires**, en fonction de la durée d'utilisation résiduelle de l'élément.

2. Les amortissements doivent être régulièrement constatés en comptabilité. Aussi, toute dotation aux amortissements concernant un bien immobilisé, non inscrite en comptabilité, n'ouvre pas droit à déduction. Deux cas de figure sont envisagés :

1er cas : Le bien figure à l'actif du bilan, mais la dotation aux amortissements le concernant n'a pas été enregistrée : l'entreprise perd le droit de déduire l'annuité ainsi omise sur le résultat fiscal dégagé au titre de cet exercice. Toutefois, elle conserve le droit de pratiquer cette déduction à partir du premier exercice qui suit la période normale d'amortissement.

2ème cas : Le bien en cause ne figure pas à l'actif du bilan : son prix d'acquisition a été imputé, par erreur, à un compte de charges. Dans ce cas, le traitement fiscal diffère selon que l'exercice au titre duquel l'erreur a été commise est non prescrit ou prescrit :

- Lorsque l'exercice est non prescrit, la situation de l'entreprise est régularisée : le prix d'acquisition du bien immobilisé ne constituant pas une charge, est réintégré au résultat fiscal dudit exercice et les amortissements normaux sont pratiqués à partir de l'exercice qui suit la date de régularisation.
- Lorsque l'exercice est prescrit, aucune régularisation n'est effectuée : l'entreprise perd ainsi le droit de déduire les dotations aux amortissements omises. En cas de cession de ce bien, le prix de cession est considéré comme profit sur exercice antérieur, imposable en totalité.

V- Cessions des immobilisations amortissables :

Les immobilisations acquises par l'entreprise, pour les besoins de son activité, ne sont pas destinées, en principe, à être revendues, mais à être exploitées par celle-ci durant plusieurs exercices. Les cessions de ces immobilisations amortissements revêtent, ainsi, un caractère exceptionnel et se traduisent, comme nous le constaterons ci-dessous, par des régularisations d'ordre comptable. Sur le plan fiscal, ces cessions entraînent, dans certains cas, la régularisation de la TVA initialement opérée par l'entreprise, d'une part et influencent le résultat fiscal de l'exercice au titre duquel elles sont intervenues, d'autres part.

5-1- Régularisations comptables :

Lors de la cession d'une immobilisation, **la valeur d'entrée** (VO) de cette immobilisation ***ne doit plus figurer*** à l'actif du bilan et **les amortissements cumulés** y correspondant **doivent être retirés** des comptes d'amortissements où ils sont inscrits.

La différence entre la valeur d'entrée et les amortissements cumulés équivalente à **la V.N.A** est portée, selon la nature de cette immobilisation, au **débit** du compte :

- **6512 : V.N.A des immobilisations incorporelles cédées ;**
- ou **6513 : V.N.A des immobilisations corporelles cédées ;**

  Le prix de cession de cette immobilisation (qui constitue pour l'entreprise un produit exceptionnel) est porté, selon la nature ce cette immobilisation, **au crédit** du compte : « **7512.P.C. des immobilisations incorporelles »** ou « **7513.P.C. des immobilisations corporelles** », par **le débit** d'un compte de ***trésorerie*** ou d'actif circulant hors trésorerie : « **3481. Créances sur cessions d'immobilisations ».**

5-1-1- Cession d'une immobilisation partiellement amortie :

Application : La société anonyme « **ART.CUIR** » à cédé, le **30/03/2003,** un matériel industriel pour **85 000 DH**, contre chèque bancaire n° : B2237. Ce matériel a été acquis le **16/04/1998** au prix de **160 000 DH HT** et mis en service à la même date.

Procédons aux régularisations consécutives à cette cession sachant que ce matériel a été amorti linéairement au taux de 12,5%.

Trois phases à respecter :

1) **Enregistrer** l'écriture de cession ; cet enregistrement doit intervenir, en principe, le jour de cession ;
2) **Comptabiliser** l'amortissement complémentaire du matériel industriel cédé pour l'exercice 2003 :

   Amortissement complémentaire (du 01/01/2003 au 31/03/2003)

   = 160 000 x 12,5% x 3/12

   = **5 000 DH**.
3) **Constater** la sortie du patrimoine de la société du matériel industriel cédé : Pour cela, il faut calculer les amortissements cumulés (**∑ATS**) depuis **le 01/04/1998 jusqu'au 31/03/2003** et déterminer la valeur nette d'amortissements (**VNA**) :

∑ATS = 160 000 x 12,5% $\frac{60}{12}$ = **100 000**.

VNA = 160 000 – 100 000 = **60 000 DH**.

Ecriture comptables au journal de la société « ART.CUIR » :

	30/03/2003		
51111	Chèques en portefeuille	**85 000**	
7513	**P.C.** des **i**mmobilisations **c**orporelles		**85 000**
	Cession du matériel industriel, chèque n° : B2237		
	.....		
	31/12/2002		
6193	**D.E.A** des immobilisations corporelles	**5 000**	
28332	**A**mortissements du **m**atériel et **o**utillage		**5 000**
	Amortissement complémentaire du matériel industriel cédé		
	d°		
28332	**A**mortissements du **m**atériel et **o**utillage	**100 000**	
6513	**V.N.A** des immobilisations corporelles cédées	**60 000**	
2332	**matériel et outillage**		**160 000**
	Cession du matériel industriel		

Remarques

1. Le résultat de l'exercice **2003** de la société « **ART.CUIR »** sera influencé par cette opération de cession qui a dégagé une plus-value, puisque le prix auquel a été vendu ce matériel (85 000 DH) est supérieur à la valeur nette d'amortissements de ce bien à la date de cession (soit 60 000 DH). Cette plus-value est égale à : 85 000 – 60 000 = **15 000 DH**.

2. Le matériel cédé cesse de figurer à l'actif du bilan de la société « **ART.CUIR** », puisque le compte « 2332. Matériel et outillage » a été crédité de la valeur d'origine de ce bien (160 000 DH). De même, les amortissements y correspondant (100 000 DH) ont été retirés du compte « **28332. Amortissements du matériel et outillage** » où ils étaient inscrits.

5-1-2- Cession d'une immobilisation entièrement amortie

Application : Le **31/06/2003**, l'entreprise de confection « **CONFEC.SARL »** a cédé un photocopieur pour : **3 500 DH** à crédit (de 2 mois). Ce photocopieur a été acquis le **04/11/1997** à **16 000 DH HT** et amorti sur **5 ans** selon le procédé d'amortissement linéaire.

On constate que la cession est intervenue après 5 ans et 8 mois.
Donc le photocopieur est **complètement amorti** à la date de cession :

∑ATS = VO = 16 000 DH ⟶ VNA = 0.

Ecriture comptables au journal de l'entreprise « CONFEC.SARL » :

	30/06/2002		
3481	Créances sur cessions d'immobilisations	**3 500**	
7513	P.C. des immobilisations **c**orporelles		**3 500**
	Cession du photocopieur à crédit de 2 mois.		
	.....		
	31/12/2002		
28352	**A**mortissements du **m**atériel de bureau	**16 000**	
2352	Matériel de bureau		**16 000**
	Cession du photocopieur.		

Remarque : La cession du photocopieur a dégagé une plue value égale à **3 500 DH.** Cette plus-value est la différence entre le prix de cession (3 500 DH) et la VNA (0 DH).

5-2- Implications fiscales des cessions des immobilisations amortissables

5-2-1- Régularisation de la TVA suite à la cession d'un bien amortissable :

A l'occasion de l'acquisition d'un bien immobilisé par une entreprise, celle–ci bénéfice de la déduction de la TVA ayant grevé les éléments du coût d'acquisition de ce bien. Cette déduction, est subordonnée au respect des trois conditions suivantes :

1. Le bien en cause, susceptible d'amortissement et éligible au droit à déduction , doit être inscrit à un compte de l'actif immobilisé ;

2. Ce bien doit être nécessaire à l'exploitation et exclusivement affecté à la réalisation d'opération imposables à la TVA ou exonérées avec droit à déduction ;

3. Il doit, en outre, être conservé pendant une période de **cinq années** suivant sa date d'acquisition.

Lorsque le bien en cause est cédé avant l'expiration du délai de 5 ans, la déduction de la TVA, initialement opérée, doit être régularisée. L'entreprise doit, en effet, **reverser** à l'Etat une partie de la TVA initialement déduire. Le montant de ce reversement est égal **à la déduction initiale atténuée d'autant de cinquièmes que d'années ou fractions d'années écoulées** depuis la date d'acquisition du bien immobilisé jusqu'à sa date de cession. Pour la détermination de la plus-value (ou moins-value) de cession, le montant du reversement de la TVA est considéré comme un élément du prix de revient de l'immobilisation cédée.

Application :

La société industrielle « **Atlas.peinture.SA** », **partiellement assujettis à la TVA,** a acquis le **10/04/2002**, un matériel de fabrication au prix de **96 000 DH TTC** (dont 16 000 DH de TVA). Ce matériel est amorti linéairement au taux de **10%**. Le **30/03/2004**, ce matériel a été cédé (à crédit de 2 mois) pour **72 000 DH**.

Sachant que le prorata de déduction de la TVA, applicable en 2002, a été de 90%, procédons aux régularisations consécutives à cette cession.

On constate que la cession est intervenue avant l'expiration de la période de 5 ans. Ainsi, **trois années** seulement donnent droit au maintien de la déduction de la TVA : 2002, 2003 et 2004. La société doit procéder à un reversement de la TVA initialement déduite. E reversement est égal au **2/5** de cette dernière ; soit :

- TVA payée = **16 000 DH**.
- TVA initialement déduite = 16 000 x 90% = **14 400 DH**.
- Reversement = 14 400 x 2/5 = **5 760 DH**.

  Ce reversement doit intervenir dans les mêmes délais que ceux prévus pour le dépôt de la déclaration du chiffre d'affaires et le versement de la TVA y correspondante.

Ecriture au journal de la société « Atlas.peinture. SA » :

	30/03/2004		
3481	Créances sur cessions d'immobilisations	72 000	
7513	P.C. des immob **C**orporelles		72 000
	Cession du matériel de fabrication		
	d°		
2332	Matériel et outillage	5 760	
4456	Etat, T.V.A. due		5 760
	Reversement du 2/5 de la TVA suite à la cession du matériel		
	31/12/2004		
6193	**D.E.A** des immobilisations corporelles	2 040	
28332	**A**ts. du matériel et outillage		2 040
	At complémentaire du matériel cédé (81 600 x 10% x 3/12)		
	d°		
28332	Ats du matériel et **o**utillage	16 320	
6513	**V.N.A** des immobilisations corp. cédées	71 040	
2332	Matériel et outillage		87 360
	Annulation du matériel de fabrication cédé		

Pour la détermination de la plus-value de cession, la nouvelle valeur nette d'amortissement (VNA) du matériel cédé doit tenir compte du montant de ce reversement. On a :

VO initiale = 96 000 – 14 400 = **81 600 DH**.

∑ATS (depuis le 1/04/2002 jusqu'au 31/03/2004) ≅ 81 600 x 10% x 24/12

= **16 320 DH**.

VNA = 81 600 = 16 320 = **65 280 DH**.

Le montant du reversement de la TVA augmente le coût d'acquisition du matériel cédé et donc sa VNA, ce qui entraîne une diminution du résultat de cession. Ainsi, la nouvelle VNA est égale à : 65 280 + 5 760 = **71 040 DH**.

Donc : **Plus-value de cession** = 72 000 – 71 040 = **960 DH**.

5-2-2- Régularisations extra-comptables pour la détermination du résultat fiscal :

Ainsi que nous l'avons vu précédemment, la cession ou le retrait d'un élément de l'actif immobilisé donne lieu à la constatation de profits ou de pertes qui correspondent à la différence entre d'une part, le prix de cession (ou la valeur vénale) à la date de la cession (ou du retrait) et d'autre part, la valeur nette d'amortissement(VNA), calculée compte tenu des amortissements fiscalement déduits. Ainsi :

Si : **PC > VNA** ⟶ Plus-value

Si : **PC < VNA** ⟶ Moins-value

Ces plus-values constatées et profits réalisés sont compris dans le résultat fiscal de l'entreprise après application, le cas échéant, des abattements prévus par les textes de loi régissant l'IS et l'IGR. L'imposition de ces profits et plus-values diffère selon qu'ils sont réalisés en cours d'exploitation ou en fin d'exploitation.

5-2-2-1- Plus-values constatées et profits réalisés en cours d'exploitation :

Ces plus-values et profits résultant de cessions (ou de retrais) des éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé ou encore de titres de participation, réalisés par l'entreprise en cours d'exploitation, peuvent bénéficier, sur option, soit d'une taxation réduite, soit d'une exonération totale :

a- L'entreprise peut profiter d'une taxation réduite, après application d'abattements sur la plus-value nette globale résultant des retraits ou le profit net global des cessions, obtenu après imputation des moins-values résultant des retraits ou des pertes résultant des cessions.

Le taux de l'abattement dépend de la durée de détention des biens dans l'actif immobilisé ; il est de :

- **25%** si le délai écoulé entre l'année d'acquisition de chaque élément retiré de l'actif ou de sa cession est **supérieur** à **deux** ans et **inférieur ou égal** à **quatre** ans (**2 < n ≤ 4**).
- **50%** si ce délai est **supérieur** à **quatre** ans et **inférieur ou égal** à **huit** ans (**4 < n ≤ 8**).
- **70%** si le délai précité est **supérieur** à **huit** ans (**n > 8 ans**).

A préciser que si l'application des abattements selon les taux indiqués ci-dessus ne semble pas comporter de difficulté particulière dans le cas de cessions effectuées à des prix supérieurs à la valeur nette d'amortissements (VNA), il n'en est pas de même dans le cas de cessions ou retraits multiples effectués au cours d'un même exercice et comportant d'une part, des plus-values et/ou des profits et d'autre part, des moins-values et/ou des pertes.

Dans ce dernier cas, les profits et plus-values sont tout d'abord déterminés élément par élément. Ensuite, on procède à la sommation :

- des profits et plus-values avant abattements ; cette somme est appelée : **profit brut** avant abattement, désigné par **P1**dans la formule de calcul ci-après ;
- des abattements qui sont calculés élément par élément ; cette somme est appelée : **abattement brut** désignée par **A1**;
- des **pertes et moins-values brutes** dont le montant est désigné par **P** ;

On détermine ensuite :

- **le profit net** avant abattement (**P2**), par différence entre le profit brut (**P1**) et les pertes et moins-values brutes (**P**), soit : **P2 = P1 – P** ;
- l'abattement pondéré (**A2**), par application d'une règle de trois, comme suit :

Abattement brut (**A1**) ⟶ Profit brut (**P1**)
Abattement pondéré (**A2**) ⟶ Profit net (**P2**)

Donc : Abattement pondéré (**A2**) = $\frac{\text{Abattement brut (A1) x Profit net (P2)}}{\text{Profit brut (P1)}}$

Application : les produits des cessions des immobilisations corporelles réalisées par la société « SOJEMA.SA » en **décembre 2003** sont présentés par le tableau ci-après :

Eléments	Date d'acqui.	V.N.A	Prix de cession	Profit Brut	Perte Brut	Taux brute	Abat. Brut
Bâtiments	01/01/90	0	120 000	120 000	-	70%	84 000
Machine-outil	15/09/96	16 000	40 000	24 000	-	50%	12 000
Camion VOLVO	04/07/00	160 000	120 000	-	40 000	-	-
Micro-ordinateur	01/10/97	23 750	27 000	3 250	-	50%	1 625
Totaux	-	**199 750**	**307 000**	**147 250**	**40 000**	**-**	**97 625**

On a :

- Profit brut = 147 250 DH.
- Perte brut = 40 000 DH.
- Profit net = Profit brut – Perte brute
  = 147 250 – 40 000 = **107 250 DH**.

- Abattement brut = **97 625**
- Abattement Pondéré = $\frac{97\,625 \times 107\,250}{147\,250}$ = **71 105,47 DH**l

Ce montant est à déduire de l'assiette fiscale.

b. L'entreprise peut bénéficier d'une exonération totale de l'impôt au titre des profits ainsi réalisés, si elle s'engage, par écrit, à :

- **réinvestir** le produit global des cessions effectuées au cours d'un même exercice, dans le délai maximum de **trois années** suivant la date de clôture dudit exercice, en biens d'équipement ou en immeubles réservés à la propre exploitation professionnelle de l'entreprise ;
- **et conserver** les investissements réalisés dans l'actif pendant un délai de **5 ans** qui court à compter de la date d'acquisition des biens et immeubles précités.

Lorsque l'une des deux conditions ci-dessus n'est pas respectée, le **profit net global de cession** est imposé au prorata des montants non réinvestis ou du prix d'acquisition des biens et immeubles non conservés, sous réserve des abattements indiqués ci-dessus. Cette réintégration est rapportée au résultat fiscal de l'exercice au cours duquel la cession a eu lieu.

Lorsque l'exercice auquel doit être rapportée cette réintégration est prescrit, la régularisation est effectuée sur le premier exercice comptable de la période non prescrite.

5-2-2-2- Plus-values constatées ou profits réalisés en fin d'exploitation :

Dans la cas de retrait ou de cession d'éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé à l'occasion de la cessation de l'activité d'une entreprise, il est appliqué au montant imposable des profits et des plus-values obtenu après déduction des moins-values et des pertes de même nature, les abattements ci-après :

- **50%** si le délai écoulé entre l'année de la création de l'entreprise et celle de son retrait ou de la cession des biens est **égal** à quatre ans au moins et **inférieur** à huit ans (**4 ≤ n < 8**).
- **2/3** si ce délai est **égal** ou **supérieur** à huit ans (**n ≥ 8 ans**)

Section II : Les amortissements exceptionnels et dérogatoires

I- Les amortissements exceptionnels pour dépréciation :

1-1- Principe :

Selon le C.G.N.C., la valeur comptable nette qui doit figurer au bilan est :

- Soit la valeur d'entrée : **VO** (pour les immobilisations non amortissables) ou la valeur nette d'amortissements : **VNA** (pour les immobilisations amortissables)
- Soit la valeur actuelle (**VA**) dans le cas où celle-ci est notablement inférieure à la valeur d'entrée (**VO**) ou à la valeur nette d'amortissements (VNA).

Ainsi, à la date d'inventaire, l'entreprise doit comparer la valeur actuelle des biens immobilisés à leur valeur d'entrée (VO) ou à la VNA. Deux cas de figures sont envisagés :

► Si **VA** > **VO** ou **VNA** ⟶ Plus-values latentes qui, en vertu du principe de prudence, ne sont pas comptabilisées, car non réalisées. Dans ce cas, la valeur pour laquelle figurera le bien à l'actif du bilan correspondra à la valeur d'entrée, pour les biens non amortissables ou à la VNA, pour les biens amortissables.

► Si **VA** < **VO** ou **VNA** ⟶ Moins-values latentes qui doivent, lorsqu'elles sont d'un montant relativement important, être enregistrées en comptabilité.

Le traitement comptable de ces moins-values diffère selon la nature de la diminution de la valeur constatée :

- Si cette diminution a un caractère définitif, les moins-values sont enregistrées sous forme « **d'amortissements exceptionnels** ».

Ainsi, lorsque des biens immobilisés ne sont plus utilisés parce qu'une fabrication a été définitivement arrêtée, l'entreprise est en mesure de pratiquer un amortissement exceptionnel qui traduit la perte, définitive et exceptionnelle, de la valeur des biens. L'entreprise peut, également, constituer des fractions d'amortissements supplémentaires (sous forme d'amortissements exceptionnels) lorsqu'un bien subit une dépréciation plus importance que la normale à cause de conditions d'exploitation plus intenses ou encore lors de la mise hors service d'un bien devenu inutilisable ou invendable.

1-2- Comptabilisation des amortissements exceptionnels

Les amortissements exceptionnels traduisent une dépréciation des éléments de l'actif immobilisé. Ils sont donc comptabilisés de la même façon que les amortissements pour dépréciation que nous avons étudiés précédemment ; c.à.d :

⟶Un compte de **charges** à **débiter** par le montant de la dotation constituée ;

⟶Un compte de **l'actif immobilisé** (rubrique 28) à **créditer** par le montant de la dépréciation définitive subie.

Seulement, étant donné que cette dépréciation est de nature exceptionnelle, les dotations aux amortissements à constituer, à ce titre, ont un caractère non courant. Ca qui conduit à débiter un compte de charges de la rubrique :

«**65. Charges non courantes** » et plus exactement :

- le compte «**65912. dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations incorporelles** » ;
- ou le compte « **65913. dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations corporelles** ».

Amortissements. Exceptionnels

- Comptes de charges non courantes à débiter ⟶ 65912.D.A.E des I. incorp. / 65913.D.A.E des I. corpor.
- Comptes d'actif immobilisé à créditer ⟶ Comptes correspondants de la rubrique 28

Sur le plan fiscal, l'amortissement exceptionnel s'ajoute à la dotation normale et constitue, pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise, une charge déductible.

Application : La société industrielle « **métal Maroc** a acquis, le **14/01/2003**, une machine à découper au prix de **120 000 DH TTC**. Cette machine a été immédiatement mise en service. La société décide de l'amortir selon le procédé linéaire sur 5 ans.

A la fin de l'exercice 2003, le comptable constate l'amortissement linéaire suivant :
Dotation courante = (120 000/1,2) x 20% = **20 000 DH**.
La valeur nette d'amortissements (VNA) = 100 000 – 20 000 = **80 000 DH**.

Or, les conditions d'utilisation de ce bien montrent que la dépréciation subie est beaucoup plus importante et que sa valeur actuelle à la date d'inventaire (au **31/12/2003**) est de **75 000 DH** seulement. Cette moins-value ayant un caractère définitif, il y'a lieu de constater un amortissement exceptionnel égal à la différence entre la VNA et la valeur actuelle, soit : 80 000 – 75 000. La dotation non courante est donc égale à : **5 000 DH**.

Ecriture au journal de la société « Métal.Maroc » au 31/12/2003 :

	31/12/2003		
61933	D.E.A des Installations techniques, matériel et outillage	**20 000**	
28332	Amortissements du matériel et outillage		**20 000**
	Amortissement **linéaire** de la machine à découper au titre de l'exercice.		
	d°		
65913	D.E.A des immobilisations corporelles	**5 000**	
28332	**A**mortissements du **m**atériel et **o**utillage		**5 000**
	Amortissement **exceptionnel** de la machine à découper au titre de l'exercice.		

1-3- Amortissement exceptionnel dans le cas de retrait du patrimoine d'une immobilisation non totalement amortie :

Au cours de ce qui précède, nous avons constaté qu'une immobilisation amortissable peut sortir du patrimoine d'une entreprise suite à une cession.

En réalité, d'autres causes peuvent engendrer cette sortie : vol, destruction ou encore mise au rebut. Dans ces cas, il est nécessaire de procéder à des régularisations comptables, en respectant la démarche ci-après :

- on constate l'amortissement d'exploitation, en calculant une dotation complémentaire depuis la date du début de l'exercice jusqu'à la date du retrait ;
- on complète, ensuite, l'amortissement de cette immobilisation en enregistrant une dotation à caractère non courant ;
- l'immobilisation en cause devant cesser de figurer à l'actif du bilan, on solde les comptes d'immobilisation et d'amortissement correspondants.

Application : Le **30/05/2003,** la société industrielle « **métal.Maroc** a mis, hors service un ordinateur qui ne peut être vendu. Ce bien a été acquis, le **15/02/2000**, au prix de **12 000 DH HT** et amorti sur 5 ans selon le procédé linéaire.

On a :

Amortissements cumulés depuis le 01/02/2000 jusqu'au 31/12/2002

= 12 000 x 20% x 35/12

= **7 000**.

Amortissements linéaire complémentaire au titre de l'exercice 2003

= 12 000 x 20% x **5**/12

= 1 **000**.

∑ ATS normaux du **01/02/2000** au **30/05/2003** = **8 000.**

La valeur nette d'amortissements (**VNA**) = 12 000 – 8 000 = **4 000 DH**.

Cet ordinateur étant invendable, sa valeur actuelle est donc nulle ; il convient alors de constater une dotation aux amortissements à caractère exceptionnel, qui reflète cette dépréciation imprévisible et définitive. Cette dotation est égale à : **4 000 DH**.

Ecriture au journal de la société « Métal.Maroc » au 31/12/2003 :

	31/12/2003		
61933	D.E.A des mobilier, matériel de bureau et A.D	**1 000**	
28332	Amortissements du matériel informatique		**1 000**
	Amortissement **linéaire** de l'ordinateur au titre de l'exercice.		
	d°		
65913	D.E.A des immobilisations corporelles	**4 000**	
28355	**A**mortissements du matériel informatique		**4 000**
	Amortissement **exceptionnel** de l'ordinateur.		
	d°		
28355	Amortissements du matériel informatique	**12 000**	
2355	Matériel informatique		**12 000**
	Mise hors service de l'ordinateur.		

II- Les amortissements dérogatoires :

2-1- Principe :

Il s'agit « des amortissements ou fractions d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et qui sont comptabilisés en application de textes particuliers ». ce mode d'amortissement est, en effet, conçu dans un but incitatif afin de développer les investissements dans certains secteurs d'activité.

Aussi, certaines entreprises sont-elles autorisées à pratiquer un amortissement fiscal qui excède la dépréciation normale ou économiquement justifiée à laquelle correspond l'amortissement comptable.

2-2- Comptabilisation des amortissements dérogatoires :

En appliquant ce procédé d'amortissement, la valeur comptable (du bien amortissable) qui apparaîtrait au bilan ne serait pas significative, puisqu'elle ne reflète pas la dépréciation économique du bien, ce qui est en contradiction avec l'objectif d'une « **image fidèle** ». Pour remédier à cela, le C.G.N.C. retient deux démarches, selon que l'amortissement fiscal pratiqué par l'entreprise est **supérieur** à l'amortissement comptable (normal) du bien ou qu'il devient **inférieur** :

1ère démarche: L'amortissement fiscal (AF) est supérieur à l'amortissement comptable (AC) :

Dans ce cas, la part de l'amortissement fiscal excédant l'amortissement comptable est dénommée « **amortissement dérogatoire** ». On aura donc la formule ci-après :

AF = AC + AD

La démarche d'enregistrement comptable est la suivante :

1- L'AC est enregistré normalement, c.à.d :

. En débitant le compte : « **6192. Dotation d'exploitation aux amortissements des immobilisations incorporelles** » ou « **6193. Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations corporelles** » **;**

. En créditant le compte concerné de la rubrique « **28. Amortissements des immobilisations** ».

2- **L'AD est enregistré comme une provision réglementée :**

. En débitant le compte : « **65941. D.N.C pour amortissements dérogatoires** » **;**

. En créditant le compte « **1351. Provisions pour amortissements dérogatoires** » de la classe 1 des comptes de financement permanent.

2ème démarche : L'amortissement fiscal (AF) devient inférieur à l'amortissement comptable (AC) :

Dans ce cas, la démarche d'enregistrement comptable est la suivante :

1- L'AC est maintenant en écritures, c.à.d :

. En débitant le compte : « **6192. Dotation d'exploitation aux amortissements des immobilisations incorporelles** » ou « **6193. Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations corporelles** » **;**

. En créditant le compte concerné de la rubrique « **28. Amortissements des immobilisations** ».

2- **La différence entre l'AC et l'AF (soit : AC-AF) fait l'objet d'une « reprise non courante sur amortissements dérogatoires » :**

. En débitant le compte : « **1351. Provisions pour amortissements dérogatoires** » **;**

. En créditant le compte : « **75941. Reprises sur amortissements dérogatoires »**.

Application : La société « **PAN.Industrie SA** », située dans la région de Settat, est spécialisée dans la fabrication de panneaux métalliques publicitaires routiers. Cette société souhaite bénéficier fiscalement des avantages de l'amortissement dérogatoire. Elle décide de pratiquer l'amortissement dégressif pour un outillage industriel acquis le **16/01/2004** à crédit, au prix de **192 000 DH TTC** (facture n° : F242, règlement dans 4 mois) et amortissable sur 5 ans.

Enregistrons, tout d'abord, au journal de cette société l'acquisition de cet outillage industriel :

	16/01/2004		
2332	Matériel et outillage	**160 000**	
34551	Etat-TVA récupérable/immobilisations	**32 000**	
4481	Dettes sur acquisitions d'immob.		**192 000**
	Facture n° : F242.		

Cette société a opté pour l'amortissement dégressif de cet outillage industriel (puisque le code des investissements industriels l'autorise à pratiquer ce procédé d'amortissement), alors que les conditions d'utilisation de cet outillage montrent que l'amortissement linéaire est, sur le plan comptable, le mieux adapté puisqu'il traduit la dépréciation économiquement justifiée de ce bien.

Dans ce cas :

▶ L'amortissement dégressif correspond à l'amortissement fiscal ;

▶ L'amortissement linéaire correspond à l'amortissement comptable (économiquement justifié) ;

▶ La différence entre l'amortissement dégressif (**AF**) et l'amortissement linéaire (**AC**) correspond à **l'amortissement dérogatoire**.

Présentons les tableaux d'amortissement linéaire (1) et dégressif (2) de cette immobilisation :

1- Tableau d'amortissement linéaire de l'outillage industriel :

Années	VO	Taux d'AT	Annuité	∑ATS	VNA à la fin de l'exercice
2004	160 000	20%	32 000	32 000	128 000
2005	160 000	20%	32 000	64 000	96 000
2006	160 000	20%	32 000	96 000	64 000
2007	160 000	20%	32 000	128 000	32 000
2008	160 000	20%	32 000	160 000	**0**

2- Tableau d'amortissement dégressif de l'outillage industriel :

Années	VNA au début de l'exercice	Taux	Annuité	∑ATS	VNA à la fin de l'exercice
2004	160 000	40%	64 000	64 000	96 000
2005	96 000	40%	38 400	102 400	57 600
2006	57 600	40%	23 040	125 440	34 560
2007	34 560	50%	17 280	142 720	17 280
2008	34 560	50%	17 280	160 000	**0**

A ce stade, comparons les dotations aux amortissements calculés à la fin de chaque exercice comptable selon les deux procédés :

Années	Amort. dégressifs	Amort. linéaire	Amort. dérogatoire
2004	64 000	32 000	64 000 – 32 000 = 32 000 (dotation)
2005	38 400	32 000	38 400 – 32 000 = 6 400 (dotation)
2006	23 040	32 000	23 040 – 32 000 = - 8 960 (reprise)
2007	17 280	32 000	17 280 – 32 000 = - 14 720 (reprise)
2008	17 280	32 000	17 280 – 32 000 = - 14 720 (reprise)

Ces amortissements seront comptabilisés à la fin de chaque exercice comptable comme suit :

	31/12/2004		
6193	D.E.A. des immobilisations corporelles	32 000	
28351	ATS du matériel et outillage		32 000
	Amortissement comptable de l'outillage industriel pour l'exercice 2004		

	d°		
65941 1351	D.N.C. pour amortissements dérogatoires Provisions pour ATS dérogatoires Amortissement dérogatoire de l'outillage industriel pour l'exercice 2004	32 000	 32 000
	31/12/2005		
6193 28332	D.E.A. des immobilisations corporelles ATS du matériel et outillage Amortissement comptable de l'outillage industriel pour l'exercice 2005	32 000	 32 000
	31/12/2005		
65941 1351	D.N.C. pour amortissements dérogatoires Provisions pour ATS dérogatoires Amortissement dérogatoire de l'outillage industriel pour l'exercice 2005	6 400	 6 400
	31/12/2006		
6193 28332	D.E.A. des immobilisations corporelles ATS du matériel et outillage Amortissement comptable de l'outillage industriel pour l'exercice 2006	32 000	 32 000
	d°		
1351 75941	Provisions pour ATS dérogatoires Reprises sur ATS dérogatoires Reprises des ATS dérogatoires de l'outillage Industriel au titre de l'exercice 2006	8 960	 8960
	31/12/2007		
6193 28332	D.E.A. des immobilisations corporelles ATS du matériel et outillage Amortissement comptable de l'outillage industriel pour l'exercice 2007	32 000	 32 000

	d°		
1351	Provisions pour ATS dérogatoires	14 720	
75941	Reprises sur ATS dérogatoires		14 720
	Reprises des ATS dérogatoires de l'outillage Industriel au titre de l'exercice 2007		
	31/12/2008		
6193	D.E.A. des immobilisations corporelles	32 000	
28332	ATS du matériel et outillage		32 000
	Amortissement comptable de l'outillage industriel pour l'exercice 2008		
	d°		
1351	Provisions pour ATS dérogatoires		
75941	Reprises sur ATS dérogatoires		
	Reprises des ATS dérogatoires de l'outillage	14 720	
	Industriel au titre de l'exercice 2008		14 720

Commentaires :

Au titre de l'exercice **2004**, la société a enregistré en comptabilité une dotation aux amortissements qui s'élève à **64 000 DH** dont 32 000 DH comme dotation courante (compte 6193) et 32 000 DH comme dotation non courante (compte 65941). En réalité, seule la dotation courante, constituée en vertu de l'amortissement comptable, reflète la dépréciation économique du bien. La dotation non courante (correspondant à l'amortissement dérogatoire) ne traduisant aucune dépréciation réelle du bien, est assimilée à une provision et est, de ce fait, portée au crédit du compte : « **1351. Provisions pour amortissements dérogatoires** » qui est un compte du passif du bilan.

Au titre de l'exercice **2005**, on enregistre les mêmes écritures : dotation de l'exercice égale à **38 400 DH** dont 32 000 DH correspondant à l'amortissement normal et 6 400 DH correspondant à l'amortissement dérogatoire.

A la fin des exercices **2006**, **2007** et **2008**, la société continue à enregistrer l'amortissement comptable et annule progressivement les amortissements dérogatoires par le crédit du compte : « **7591. Reprises sur amortissements dérogatoires** », de sorte que la charge nette de l'exercice soit égale à la charge fiscalement déductible du résultat de cet exercice.

Exemple : Compte de Produits et de Charges (C.P.C.) de la société « PAN.Industrie »

Exercice du 01/01/2006 au 31/12/2006

Charges		**Produits**	
-	-	-	-
Dotations d'exploitation	32 000	Reprises non courantes	8 960
-	-		-

Charges nette de l'exercice = 32 000 – 8 960 = **23 040 DH**.

En définitive, l'exercice 2006 « supporte » une charge égale à **23 040** qui, sur le plan fiscal, est admise en déduction.

Le tableau ci-après montre le montant de la charge nette pour les trois derniers exercices :

Années	Dotations courantes	Reprises non courantes	Charge nette
2006	32 000	8 940	23 040
2007	32 000	14 720	17 280
2008	32 000	14 720	17 280

En condition, l'amortissement dérogatoire permet à la société, au cours des années **2004** et **2005**, de profiter, toutes choses étant égales par ailleurs, d'une réduction d'impôts, puisqu'elle bénéficie, fiscalement, de la déduction des sommes affectées aux dotations non courantes pour amortissements dérogatoires (soit **32 000 DH** en 2004 et **6 400 DH** en 2005), qui sont considérées comme charges de l'exercice échappant, ainsi, à toute imposition.

Par la suite, cet avantage fiscal disparaît progressivement au cours des trois dernières années par le jeu des reprises des amortissements dérogatoires, de telle façon que la somme totale des reprises (8 960+14 720+14 720 = **38 400 DH**) soit égale à la somme des dotations non courantes effectuées au cours des deux premières années (32 000+6 400 = **38 400**).

Ainsi, si l'amortissement dérogatoire permet d'alléger la charge fiscale de la société au cours des premières années d'amortissement, il n'en réduit pas pour autant le montant de l'impôt qu'elle paie sur toute la période de 5 ans. La perception de l'impôt est simplement retardée, mais le montant total de l'impôt est, toutes choses étant égales par ailleurs, identique à celui qu'elle devrait payer si elle optait pour l'amortissement linéaire de cet outillage industriel.

Le compte « **1351. Provisions pour amortissements dérogatoires** » se trouve, à la fin de la période d'amortissement, soldé :

1351. Provisions pour Amort. dérogatoires

(au 31/12/2006) 8 960	32 000 (au 31/12/204)
(au 31/12/2007) 14 720	6 400 (au 31/12/205)
(au 31/12/2008) 14 720	
∑ D = 38 400	∑ C = 38 400

=

Section III : L'amortissement des immobilisations en non-valeurs :

Selon le C.G.N.C, l'immobilisation en non-valeurs est une « **immobilisation regroupant, à la clôture de l'exercice, des charges qui ont concouru à l'établissement ou au développement de l'entreprise et qui doivent profiter normalement aux exercices futurs mais qui n'ont, en principe, aucune valeur de revente à des tiers en tant que tels** »

Au bilan, les immobilisations en non-valeurs figurent dans la rubrique «**21. Immobilisations en non-valeurs** » qui synthétise les frais suivants :

Poste	**Code**	**Compte**	**Code**
Frais préliminaires	**211**	Frais de constitution	**2111**
		Frais préalables au démarrage	**2112**
		Frais d'augmentation du capital	**2113**
		Frais sur opérations de fusions, scissions et transformations	**2114**
		Frais de prospection	**2116**
		Frais de publicité	**2117**
		Autres frais préliminaires	**2118**
Charges à répartir sur plusieurs exercices	**212**	Frais d'acquisition des immob.	**2121**
		Frais d'émission des emprunts	**2125**
		Autres charges à répartir	**2128**
Primes de remboursement des obligations	**213**	Primes de remboursement des obligations	**2130**

Nous examinerons successivement le contenu de chaque élément des immobilisations en non-valeurs (**I**) et les modalités d'amortissement de ces immobilisations (**II**).

I- Contenu des immobilisations en non-valeurs :

1-1- Les frais de constitution (compte 2111) : sont imputés à ce compte les frais engagés au moment de la constitution de l'entreprise.

1-2- Frais préalables au démarrage (compte 2112) : il s'agit des frais antérieurs au démarrage effectif des moyens de production de l'entreprise. Ces frais sont, en principe, portés d'abord au débit des comptes de charges et repris au crédit du **CPC** par les comptes « **transferts de charges** » pour être enfin débités au compte **2112**.

1-3- Frais d'augmentation du capital (compte 2113) : enregistre les frais engagés suite à des opérations d'augmentation du capital.

1-4- Frais sur opérations de fusions, scissions et transformations (compte 2114) : sont imputés à ce compte les frais consécutifs à des opérations de restructuration sous forme de fusions, scissions et transformations.

1-5- Frais de prospection (compte 2116) et frais de publicité (compte 2117): comprennent les frais de prospection et de publicité concernant des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité et qui ne sauraient normalement être inscrits dans les comptes de charges, en raison de leur importance et des conditions dans lesquelles ils ont été engagés et qui sont susceptible de bénéficier à plus d'un exercice.

1-6- Frais d'acquisition des immobilisations (compte 2121) : correspondent exclusivement au droit de mutation, aux honoraires et commissions payés à l'occasion d'acquisition d'immobilisations et aux frais d'acte.

1-7- Frais d'émission des emprunts (compte 2125) : sont portés à ce compte les frais engagés lors de l'émission d'emprunts, tels que les emprunts obligataires.

1-8- Primes de remboursement des obligations (compte 2130) : celles-ci sont égales la différence entre la valeur de remboursement des obligations et leur prix d'émission.

Il ressort de l'étude du contenu des immobilisations en non-valeurs, ci-dessus, que celles-ci correspondent à des charges supportées par l'entreprise. La logique aurait conduit à les imputer à un compte de la **classe 6,** au lieu de les inscrire dans un poste de l'actif immobilisé (**classe 2**). La raison est qu'on ne peut faire supporter ces frais à un seul exercice. En effet, ces charges profitent non seulement à l'exercice comptable au cours duquel elles ont été constatées, mais à toute la durée de l'entreprise. Leur affectation, en totalité, à un seul exercice entraînerait (suite au gonflement des charges qui en résulterait) une réduction du bénéfice réalisé au titre de cet exercice (voir même une perte), ce qui nuirait à l'image et à la crédibilité de l'entreprise. Aussi est-il convenu de comptabiliser ces frais comme des actifs « **fictifs** » puisqu'ils n'ont aucune valeur de revente, bien qu'ils soient utiles au fonctionnement et au développement de l'entreprise et présentent, en conséquence, une valeur d'usage. Ces frais sont, ensuite, répartis sur plusieurs exercice grâce au précédé d'amortissement.

II- Modalités d'amortissement :

2-1- Valeur d'entrée :

Selon le C.G.N.C, la valeur d'entrée des immobilisations en non-valeurs est constituée :

- Par **la somme des charges** dont l'étalement sur plusieurs exercices est opéré en vertu de leur caractère propre (frais préliminaires) et en vertu d'une décision exceptionnelle de gestion (charges à répartir) ;
- Par **le montant total des primes** de remboursement des obligations (c.à.d : la différence entre le montant futur à rembourser hors intérêts, d'une part et le montant versé par le prêteur, d'autre part).

2-2- Procédé d'amortissement :

L'amortissement des immobilisations en non-valeurs consiste en **l'étalement, par report sur plusieurs exercices comptables** (dont le premier), **d'une charge** déjà supportée

ou consommée par l'entreprise, tel est le cas des frais de constitution qui sont engagés par l'entreprise au moment de sa création et qui peuvent, pour des raisons de gestion, être étalés sur les exercices ultérieurs.

2-3- Durée d'amortissement :

Selon le C.G.N.C, l'amortissement des frais préliminaires (**Poste 211**) et des charges répartir (**poste 212**) doit être effectué au plus tôt, dés le premier exercice. Si toutefois la situation financière de l'entreprise ne permet pas un apurement aussi rapide, l'amortissement doit être effectué sur un maximum de **cinq années**, y compris celle de la constatation des frais.

En ce qui concerne les primes de remboursement des obligations (**poste 213**), celles-ci sont, en principe, amorties au prorata des intérêts courus. Elles peuvent l'être également par fractions égales « **au prorata de la durée de l'emprunt** », quelle que soit la cadence de remboursement des obligations.

Sur la plan fiscal, les entreprises sont autorisées à déduire ces frais désignés par « **frais d'établissement** » dans les textes de lois. Celles-ci peuvent, en effet, soit les imputer sur les premiers exercices bénéficiaires, soit les amortir à taux constant sur 5 ans (c.à.d au taux de **20%**), partir de l'exercice de leur constatation.

2-4- Comptabilisation des amortissements des immobilisations en non-valeurs :

La comptabilisation des amortissements des immobilisations en non valeurs s'effectue selon un schéma semblable à celui des amortissements pour dépréciation. En effet, les amortissements des immobilisations en non-valeurs sont portés au **crédit** des comptes **2811**, **2812** et **2513**, selon les cas, par le **débit** des comptes suivants :

→ **6191**, s'il s'agit de dotations **d'exploitation** relatives aux **frais préliminaires et aux charges à répartir ;**

→ **6391**, s'il s'agit de dotations aux amortissements des **primes de remboursement des obligations ;**

→ **6591**, s'il s'agit de dotations aux amortissements **exceptionnels** relative aux **frais préliminaires et aux charges à répartir.**

Dès que les immobilisations en non-valeurs sont entièrement amorties, les comptes **2811**, **2812** et **2813** sont soldés par le crédit des comptes d'immobilisations correspondantes.

ATS des immob. en non-valeurs

→ Comptes de charges à débiter → **6191.D.E.A** de l'immob. en non-valeurs
6391.D.A. des primes de remb. des obligations
6591.D.A.E des immob.

→ Comptes d'actif immobilisé à créditer → **2811. Ats** des frais prélim.
2812. Ats des charges à répartir
2813. ATS des primes derem. ob.

Application : Lors de la création de la société « **CHISCO.SARL** », le **03/01/1999,** les associés ont dû payer **41 200 DH**, dont :

- Frais de constitution : **34 000 DH**.
- Frais de publicité légale : **7 200 DH TTC (**dont 20% de TVA**).**

Ecriture au journal de la société « CHISCO.SARL » au 03/01/1999 :

	03/01/1999		
2111	Frais de constitution	**34 000**	
2117	Frais de publicité	**6 000**	
34551	Etat, TVA. récupérable sur immobilisations	**1 200**	
5141	Banque		**41 200**
	Chèques bancaires n° …		

La société a décidé d'étaler ces frais sur **5 ans**. Ils sont donc amortis, chaque année, au taux de **20%**.

On a : Anuité d'AT. des frais de constitution = **34 000** x 20% = **6 800 DH**.

Anuité d'AT. des frais de publicté = **7 200** x 20% = **6 000** x 20%

1,2

= **1 200 DH.**

Ecritures au journal de la société « CHISCO.SARL » :

	31/12/1999		
6191	D.E.A. de l'immobilisation en non-valeurs	8 000	
28111	ATS des frais de constitution		6 800
28117	ATS des frais de publicité		1 200
	Dotations aux amortissements des frais préliminaires au titre de l'exercice 1999.		
	31/12/2000		
6191	D.E.A. de l'immobilisation en non-valeurs	8 000	
28111	ATS des frais de constitution		6 800
28117	ATS des frais de publicité		1 200
	Dotations aux amortissements des frais préliminaires au titre de l'exercice 2000.		
	31/12/2001		
6191	D.E.A. de l'immobilisation en non-valeurs	8 000	
28111	ATS des frais de constitution		6 800
28117	ATS des frais de publicité		1 200
	Dotations aux amortissements des frais préliminaires au titre de l'exercice 2001.		

	31/12/2002		
6191	**D.E.A**. de l'immobilisation en non-valeurs	8 000	
28111	**ATS** des frais de constitution		6 800
28117	**ATS** des frais de publicité		1 200
	Dotations aux amortissements des frais préliminaires au titre de l'exercice 2002.		
	31/12/2003		
6191	**D.E.A.** de l'immobilisation en non-valeurs	8 000	
28111	**ATS** des frais de constitution		6 800
28117	**ATS** des frais de publicité		1 200
	Dotations aux amortissements des frais préliminaires au titre de l'exercice 2003.		

A la clôture de l'exercice **2003**, la société « **CHISCO.SARL »** doit également solder les comptes « **2811** » et « **28117** » par le débit des comptes d'immobilisations correspondants, puisque ces immobilisations en non-valeurs sont entièrement amorties. Cette écriture se présente comme suit :

	31/12/2003		
28111	**A**mortissements frais de constitution	34 000	
28117	**A**mortissements des frais de publicité	6 000	
2111	Frais de constitution		34 000
2117	Frais de publicité		6 000
	Annulation des frais de constitution et des frais de publicité totalement amortis.		