

Relatif au traitement comptable de l'écart de réévaluation

L'Assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité, réunie le 24 juin 2003, approuve l'avis relatif au traitement comptable de l'écart de réévaluation suite à cession d'un actif réévalué. Elle demande au Conseil de transmettre cet avis au Comité de la réglementation comptable pour que les dispositions normatives soient reprises dans le règlement N°99-03 du CRC relatif au plan comptable général.

Sommaire

1 - Champ d'application de l'avis

2 - Conditions et comptabilisation de l'écart de réévaluation

3 - Caractère non distribuable de l'écart de réévaluation

4 - Traitement de l'écart de réévaluation

1 - Champ d'application de l'avis

Le présent avis s'applique à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe, sous réserve des dispositions qui leur sont spécifiques, conformément aux dispositions de l'article 110-1 du règlement N°99-03 du CRC.

Il porte sur le traitement comptable de l'écart de réévaluation, constaté dans le cadre d'une réévaluation libre des immobilisations corporelles et financières suite à la cession de l'immobilisation réévaluée.

2 - Conditions et comptabilisation de l'écart de réévaluation

a) L'article L 123-18 du code de commerce précise:

" A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale et les biens produits à leur coût de production.

Pour les éléments d'actif immobilisés, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent, s'il y a lieu, tenir compte des plans d'amortissement. Si la valeur d'un élément de l'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non. Les biens fongibles sont évalués soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant

que le premier bien sorti est le premier bien entré. La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée. S'il est procédé à une réévaluation de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, l'écart de réévaluation entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable ne peut être utilisé à compenser les pertes ; il est inscrit distinctement au passif du bilan. "

b) Il en résulte que l'entreprise qui procède à une réévaluation libre doit réévaluer l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. L'écart constaté est comptabilisé, au sein des capitaux propres, au compte 1052 " Ecart de réévaluation ".

3 - Caractère non distribuable de l'écart de réévaluation

Le caractère non distribuable de l'écart de réévaluation est prévu par l'article L 232-11 du code de commerce:

" Le bénéfice distribuable est constitué par le bénéfice de l'exercice, diminué des pertes antérieures, ainsi que des sommes à porter en réserve en application de la loi ou des statuts, et augmenté du report bénéficiaire.

En outre, l'assemblée générale peut décider la mise en distribution de sommes prélevées sur les réserves dont elle a la disposition. En ce cas, la décision indique expressément les postes de réserve sur lesquels les prélèvements sont effectués. Toutefois, les dividendes sont prélevés par priorité sur le bénéfice distribuable de l'exercice.

Hors le cas de réduction du capital, aucune distribution ne peut être faite aux actionnaires lorsque les capitaux propres sont ou deviendraient à la suite de celle-ci inférieurs au montant du capital augmenté des réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer

L'écart de réévaluation n'est pas distribuable. Il peut être incorporé en tout ou partie au capital. "

Ces dispositions sont reprises à l'article 350-1 du règlement N°99-03 du CRC relatif au plan comptable général :

" Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes.

L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres

L'écart de réévaluation peut être incorporé en tout ou partie au capital. Il ne peut pas compenser les pertes, sauf s'il a été préalablement incorporé au capital. "

4 - Traitement de l'écart de réévaluation

L'interdiction de distribution de l'écart de réévaluation prévue par l'article L232-11 du code de commerce, s'explique dans la mesure où il correspond à des plus values latentes non réalisées. Une telle distribution s'assimilerait à la distribution de dividendes fictifs réprimée par l'article L 232-12 du code de commerce.

L'écart peut être considéré comme réalisé en totalité lors de la cession de l'immobilisation réévaluée, ainsi que progressivement au fur et à mesure de la constatation du supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation. En effet, dans ce dernier cas, la comptabilisation du supplément d'amortissement en charges diminue d'autant, de façon irréversible, le montant du résultat lors de l'exercice de constatation de l'amortissement. Le transfert de l'écart de réévaluation au titre de ce supplément à un compte de réserves distribuables, ne peut s'appliquer que si la société est bénéficiaire et " in bonis ".

Ces situations sont évoquées à l'article 33-2-c) de la quatrième directive n°78/660.

c) La réserve de réévaluation doit être dissoute dans la mesure où les montants y affectés ne sont plus nécessaires pour l'application de la méthode d'évaluation utilisée et la réalisation de ses objectifs. Les États membres peuvent prévoir des règles régissant l'utilisation de la réserve de réévaluation, à condition que des additions au compte de profits et pertes en provenance de la réserve de réévaluation ne puissent être effectuées que dans la mesure où les montants transférés ont été inscrits en tant que charges au compte de profits et pertes ou représentent des plus-values effectivement réalisées. Ces montants doivent être indiqués séparément dans le compte de profits et pertes. Aucune partie de la réserve de réévaluation ne peut faire l'objet d'une distribution, directe ou indirecte, à moins qu'elle ne corresponde à une plus-value réalisée.

Ces dispositions de l'article 33-2-c) de la quatrième directive, autorisent la distribution de l'écart de réévaluation dès qu'il est réalisé. Pour ce faire, cet écart sera transféré dans un compte de réserves distribuables. Pour éviter toute compensation au sein du poste " Ecart de réévaluation ", les entités devront suivre les écarts, immobilisation par immobilisation.

Il est proposé de compléter l'article 350-1 du règlement N°99-03 relatif au plan comptable général comme suit :

" Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes.

L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres

L'écart de réévaluation peut être incorporé en tout ou partie au capital. Il ne peut pas compenser les pertes, sauf s'il a été préalablement incorporé au capital.

" L'écart de réévaluation initialement comptabilisé est transféré à un compte de réserves distribuables lors de la cession de l'immobilisation. Il en est de même pour le supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation, constaté en cas d'exercice bénéficiaire."

De même, l'article 531-2/5 relatif au contenu de l'annexe sera ainsi complété.

" En cas de comptabilisation de valeurs réévaluées :

- *variation au cours de l'exercice et ventilation de l'écart de réévaluation ;*
- *mention de part du capital correspondant à une incorporation de l'écart ;*

- *rétablissement des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent ; "*
- **" mention de la part de l'écart de réévaluation transféré à un compte de réserves distribuables, immobilisation par immobilisation. "**

Au titre de la première application, il sera proposé au Comité de la réglementation comptable, que ce texte s'applique aux écarts de réévaluation constatés à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2004 avec possibilité d'anticipation aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003..

Par ailleurs, l'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité émet le vœu que l'article L.232-11 du code de commerce soit clarifié en ce sens (notamment pour le transfert systématique de l'écart de réévaluation correspondant au supplément d'amortissement à un compte de réserves distribuables).
