

CHAPITRE 4

LES IMMOBILISATIONS

CORPORELLES

Ordre du jour

Introduction cours

- 01. Evaluation des immobilisations corporelles acquises**
- 02. Evaluation des immobilisations corporelles produites**
- 03. Analyse des Immobilisations par Composants**
- 04. Amortissement**
- 05. Dépréciations**
- 06. Evaluations des immos à la sortie du patrimoine**

Introduction

Objectifs Pédagogiques :

- ✓ Identifier et distinguer les immobilisations corporelles et incorporelles.
- ✓ Exposer et expliquer les règles d'inscription à l'actif, d'évaluation et d'enregistrement.
- ✓ Évaluer et comptabiliser les opérations relatives aux immobilisations (à l'entrée et postérieurement).
- ✓ Analyser les conséquences des choix de comptabilisation sur les comptes annuels.
- ✓ Présenter les informations à fournir en annexe.

01 Évaluation des Immobilisations Corporelles Acquises

L'évaluation à l'entrée dans le patrimoine est une étape fondamentale car elle détermine la valeur de l'actif qui sera ensuite amortie.

La règle de base est l'évaluation au **coût d'acquisition**.

Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est la somme de tous les coûts engagés pour l'acquérir et la mettre en état de fonctionner selon l'utilisation prévue.

Formule du coût d'acquisition

Prix d'achat HT

Droits de douane et taxes non récupérables

Coûts directement attribuables

-RRR

-escomptes de règlement

Coûts directement attribuables

Ce sont tous les frais nécessaires pour que l'actif soit prêt à l'emploi.

Exemples de coûts à inclure :

- Coûts de préparation du site, frais de démolition.
- Frais de livraison, de transport et de manutention.
- Frais d'installation et de montage.
- Coûts des essais pour vérifier le bon fonctionnement de l'actif.
- Honoraires de professionnels (architectes, géomètres, experts).
- Rémunérations du personnel directement liées à la mise en place de l'actif.

Exemple pratique :

Une entreprise achète une nouvelle machine de production :

- Prix catalogue : 50 000 € HT
 - Remise commerciale : 10%
 - Frais de transport : 1 500 €
 - Frais d'installation par un technicien : 2 500 €
 - Formation des opérateurs à la nouvelle machine : 1 000 € (l'entreprise choisit de l'immobiliser)

Calcul du coût d'acquisition

Coûts directement attribuables

Coûts avec option de comptabilisation :

Le Plan Comptable Général (PCG) offre des options pour certains frais. Ils peuvent soit être **immobilisés**, soit être passés en **charges** de l'exercice.

- **Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes** : La méthode de référence (préférentielle) est de les rattacher au coût de l'immobilisation.
- **Frais de formation du personnel** : Concerne la formation nécessaire à la mise en place et à l'utilisation de l'immobilisation.

Coûts d'emprunt : Les intérêts d'un emprunt souscrit spécifiquement pour financer l'acquisition ou la production d'une immobilisation peuvent, sur option, être incorporés à son coût pendant la période de mise en place.

Coûts de démantèlement

•**Coûts de démantèlement et de restauration :** L'estimation initiale des coûts futurs de démantèlement de l'actif et de remise en état du site doit être ajoutée au coût de l'immobilisation. En contrepartie, une provision pour risques et charges est constatée au passif du bilan.

➤ Cout prévisible de démantèlement d'une plateforme pétrolière, d'une centrale d'enlèvement des déchets, de restauration du site dans un état naturel ou de dépollution.

1. Exemple : une immo est acquise pour un cout de 250 000€HT. On peut estimer les coûts de remise en état du site après l'utilisation à 40 000€HT

		D	C
215x	Immobilisations	250k	
4456	Tva sur immo	50k	
215x	Immo démantèlement	40k	
404	Fournisseur d'immo		300k
1526	Provisions pour remise en état		40k

Coûts non attribuables au coût d'acquisition

Ces coûts sont considérés comme des charges de l'exercice car ils ne sont pas directement liés à la mise en service de l'actif.

Exemples de coûts à exclure (comptabilisés en charges) :

- Coûts d'ouverture d'une nouvelle installation (frais de marketing, inauguration).
- Coûts de publicité et de promotion pour le lancement d'un nouveau produit fabriqué avec l'actif.
- Frais administratifs et autres frais généraux.
- Coûts de relocalisation ou de réorganisation d'une partie ou de l'ensemble de l'activité.
- Pertes d'exploitation initiales (lorsque l'actif fonctionne en sous-capacité au démarrage).

Période d'incorporation des coûts

L'activation des coûts (leur inscription à l'actif) commence lorsque la direction a pris la décision justifiée d'acquérir ou de construire l'actif et peut démontrer qu'il générera des avantages économiques futurs.

Elle **cesse** lorsque l'immobilisation est en place et en état de fonctionner comme prévu, même si elle n'est pas encore utilisée à sa pleine capacité.

Aspects liés à la TVA

TVA sur immobilisations : Lors de l'achat, la TVA déductible est enregistrée dans le compte 44562 - TVA sur immobilisations.

Acquisition intracommunautaire : Pour un achat dans l'UE, le mécanisme de l'autoliquidation de la TVA s'applique.

Importation : La TVA à l'importation est également autoliquidée sur la déclaration de TVA.

Période d'incorporation des coûts

Aspects liés à la TVA

TVA non déductible : La TVA non récupérable est incluse dans le cout d'acquisition de l'immobilisation. Exemple : TVA sur véhicule de tourisme

- Tous les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'immo et qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionnement ; ou hors période d'incorporation = **comptabilisation en charges**

02 Evaluation des immobilisations corporelles produites

Une entreprise peut produire une immobilisation pour son propre usage. Les principes d'évaluation sont similaires à ceux d'une acquisition.

Le **coût de production** est déterminé par :

Coût de production = Coût d'acquisition des matières consommées + Autres coûts de production (charges directes et indirectes)

- **Charges directes** : Coûts directement affectables à la production de l'actif sans calcul intermédiaire (ex: salaires des ouvriers travaillant sur le projet, coût des matériaux spécifiques).
- **Charges indirectes** : Coûts qui ne peuvent être affectés directement et nécessitent une clé de répartition (ex: quote-part de l'amortissement de l'usine, salaire du superviseur de l'atelier, frais d'électricité).

02 Evaluation des immobilisations corporelles produites

Sont exclus du coût de production :

- Les coûts anormaux (gaspillage de matières, main-d'œuvre inefficace).
- Les frais liés à la sous-activité de la structure de production.
- Les frais administratifs généraux.

Comptabilisation :

1. Pendant la production, les coûts sont suivis dans un compte d'**immobilisation en cours** (Compte 231).
2. À la fin de l'exercice (ou à la fin de la production), la valeur produite est constatée au crédit du compte 722 - Production immobilisée.
3. Une fois terminée, l'immobilisation est transférée du compte 231 vers son compte définitif (ex: Compte 213 - Constructions ou Compte 215 - Installations techniques).

03 Analyse des Immobilisations par Composants

L'approche par composants consiste à décomposer une immobilisation en plusieurs éléments significatifs qui ont des durées ou des rythmes d'utilisation différents.

a) Ventilation par composants

Un élément doit être comptabilisé séparément comme un **composant** si :

1. Il a une **durée d'utilisation différente** de celle de la structure principale.
 2. Il fait l'objet de **remplacements à intervalles réguliers**.
- ✓ Le composant doit avoir un caractère significatif. Pour le seuil de signification, pas de règles définies par le PCG.

Le PCG distingue deux catégories de composants :

Composant de 1ère catégorie : Élément principal d'une immobilisation destiné à être remplacé à intervalles réguliers (ex: le moteur d'un avion, la toiture d'un bâtiment).

Composant de 2ème catégorie : Dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions (ex: la révision complète d'un haut-fourneau tous les 5 ans).

Mécanisme comptable :

- Lors de l'acquisition, le coût de chaque composant est isolé et amorti sur sa propre durée d'utilisation.
- Lors du remplacement, le coût du nouveau composant est immobilisé. La Valeur Nette Comptable (VNC) de l'ancien composant est sortie de l'actif et comptabilisée en charge
(Compte 657 - Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés).

		D	C
215x	Immobilisations		VALEUR IMMO
2815	Amortissement relatif à l'immo	Valeur amortie	
657	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés	différence	
462	Créance sur cession d'immobilisation	TTC	
757	Provisions pour remise en état		HT
4457	Tva sur immo		TVA
462	Créance sur cession d'immobilisation		TTC
512	banque	TTC	

b) Dépenses de gros entretien (Composant de 2ème catégorie)

Ces dépenses ont pour seul objet le bon état de fonctionnement des installations ou d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie.

Cette catégorie de dépenses doit relever d'une obligation ou d'une pratique habituelle et constante de l'entreprise.

Pour ces dépenses, l'entreprise a le choix entre deux méthodes :

- **Méthode des composants :**

- À l'acquisition, un composant "Gros entretien" est identifié et son coût prévisionnel est immobilisé.
- Ce composant est amorti sur la durée séparant deux entretiens (ex: 5 ans).
- Lors de la réalisation de l'entretien, son coût remplace l'ancien composant.

- **Méthode de la provision pour gros entretien :**

- L'entreprise dote chaque année une provision (Compte 1572 - Provisions pour grosses réparations).
- Lorsque les travaux sont effectués, leur coût est passé en charges.
- La provision est ensuite reprise.

La méthode comptable retenue doit être mentionnée en annexe. + identique pour toutes les immobilisations

Point d'attention fiscal :

- Fiscalement, l'approche par composants n'est pas reconnue. L'administration fiscale considère l'immobilisation comme un tout. Cela crée une divergence entre le résultat comptable et le résultat fiscal, nécessitant des retraitements extra-comptables sur la liasse fiscale.

c) Composant non identifié à l'origine

L'entreprise doit identifier un composant dès qu'elle constate qu'il satisfait aux conditions. Cela n'intervient parfois que postérieurement à l'acquisition de l'immobilisation.

1. Le cout du composant de remplacement doit être immobilisé. La VNC du composant remplacé non identifié à l'origine doit être enregistrée en charge.

Cette VNC doit être reconstituée :

- **Par reconstitution de la valeur brute du composant remplacé**
 - **Par reconstitution des amortissements pratiqués sur ce composant, en fonction de la valeur brute et de la durée d'amortissement de l'immo**
 - **Le cout estimé des dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien**
2. Dans tous les cas, la VNC du composant renouvelé doit être comptabilisé en charges.



04 Amortissement

L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilisation. Il constate la consommation des avantages économiques de l'actif due à l'usure, au temps ou à l'obsolescence.

a) Amortissement comptable (ou économique)

- **Actif amortissable** : Un actif dont l'utilisation est déterminable, c'est-à-dire limitée dans le temps.
- **Base amortissable** : Valeur brute - Valeur résiduelle.
 - La **valeur résiduelle** est le montant net qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif à la fin de sa durée d'utilité. Elle n'est prise en compte que si elle est significative et mesurable.
- **Durée d'utilisation** : C'est la durée pendant laquelle l'entreprise pense utiliser l'actif. Elle est propre à chaque entreprise et peut être exprimée en années ou en unités d'œuvre (km parcourus, heures de fonctionnement, pièces produites).
- **Mode d'amortissement** : Doit refléter le rythme de consommation des avantages économiques. Le mode **linéaire** est appliqué par défaut, mais d'autres modes (dégressif, unités d'œuvre) peuvent être plus pertinents.

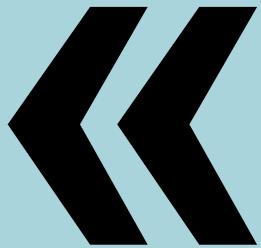
04 Amortissement

- A la clôture des comptes seules les moins-values sont constatées dans les conditions suivantes :
 - Pour les biens dont l'usage est limité dans le temps, l'entité établit un plan d'amortissement qui permet de calculer la VNC de ces biens ;
 - Pour les biens corpo et incorpo dont la valeur actuelle est significativement inférieure, soit à la valeur brute, l'amoindrissement de la valeur d'actif est constaté par une dépréciation.

La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur brute ou VNC est effectuée élément par élément.

Origine d'un usage limité :

- Physique : usure technique par l'usage qu'en fait l'entité
- Technique : obsolescence de l'actif ou mise en conformité nouvelles normes
- Juridique : utilisation limitée dans le temps par une protection légale ou contractuelle



B/ Amortissements fiscaux et dérogatoires

L'administration fiscale a ses propres règles, qui peuvent différer des règles comptables.

Caractéristique	Amortissement Comptable (Économique)	Amortissement Fiscal
Objectif	Refléter la consommation réelle de l'actif	Offrir un avantage fiscal, stimuler l'investissement
Durée	Durée d'utilité (propre à l'entreprise)	Durée d'usage (fixée par l'administration)
Base	Valeur brute - Valeur résiduelle	Valeur brute (la valeur résiduelle est ignorée)
Mode	Linéaire, dégressif, unités d'œuvre	Linéaire (droit commun) ou dégressif (optionnel)

Amortissement dérogatoire

Lorsque l'amortissement fiscal est supérieur à l'amortissement comptable (ex: usage du mode dégressif fiscal), la différence constitue un amortissement dérogatoire.

Il ne correspond pas à une perte de valeur réelle mais à un avantage fiscal.

Il est comptabilisé en provision réglementée (Compte 145).

- Si Amort. fiscal > Amort. comptable => **Dotation** aux amortissements dérogatoires.
- Si Amort. fiscal < Amort. comptable => **Reprise** sur amortissements dérogatoires.

Simplification pour les PME : Les petites entreprises peuvent opter pour aligner la durée d'amortissement comptable sur la durée d'usage fiscale, ce qui évite de devoir gérer les amortissements dérogatoires.

Amortissement dérogatoire

Si amortissement fiscal > amortissement économique

Compte	Libellé	D	C
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	X	
145	Amortissement dérogatoire		X

Si amortissement fiscal < amortissement économique

Compte	Libellé	D	C
145	Amortissement dérogatoire	X	
78725	Reprises sur amortissements dérogatoires		X

Amortissement dérogatoire

c) L'amortissement dégressif fiscal

C'est un mode d'amortissement accéléré autorisé fiscalement pour certains biens neufs ayant une durée d'usage d'au moins 3 ans.

Taux dégressif = Taux linéaire × Coefficient (qui dépend de la durée d'usage).

Il permet de déduire des annuités plus importantes les premières années, réduisant ainsi l'impôt.

d) Révision du plan d'amortissement

Le plan d'amortissement est en principe intangible. Il doit cependant être modifié (de manière prospective, sans effet rétroactif) en cas de :

Modification significative de l'usage prévu de l'actif.

Constatation d'une dépréciation.

05. Les dépréciations

Une dépréciation est une constatation de la perte de valeur **probable et non définitive** d'un actif. Contrairement à l'amortissement (perte systématique et irréversible), la dépréciation est ponctuelle et potentiellement réversible.

- À chaque clôture, l'entreprise doit rechercher s'il existe des **indices de perte de valeur**.

a) Indices de perte de valeur

- **Indices externes :**
 - Baisse significative de la valeur de marché de l'actif.
 - Changements importants et défavorables dans l'environnement (technique, économique, juridique).
 - Haussse des taux d'intérêt impactant la valeur d'usage de l'actif.
- **Indices internes :**
 - Obsolescence ou dégradation physique non prévue.
 - Changement majeur dans le mode d'utilisation (mise à l'arrêt, restructuration).
 - Performances de l'actif bien inférieures aux prévisions.

b) Le test de dépréciation

Si un indice est identifié, un test de dépréciation doit être réalisé.

Méthodologie :

- Déterminer la **Valeur Actuelle** de l'actif. C'est la valeur la plus **élevée** entre :
 - Sa **valeur vénale** (prix de vente net des coûts de sortie).
 - Sa **valeur d'usage** (valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus de son utilisation).Donc VV ou VU = VA
- Comparer la Valeur Actuelle à la **Valeur Nette Comptable (VNC)** de l'actif.
 - Si Valeur Actuelle \geq VNC : Aucune dépréciation.
 - Si Valeur Actuelle $<$ VNC : Constater une **dépréciation** pour la différence (Dépréciation = VNC - Valeur Actuelle).



Exercice

b) Le test de dépréciation

Suivi de la dépréciation :

- Une dépréciation peut être ajustée ou reprise lors des exercices suivants si la valeur actuelle de l'actif remonte.
- La reprise est limitée : la VNC après reprise ne peut pas dépasser la VNC que l'actif aurait eue si aucune dépréciation n'avait été constatée.
- Une dépréciation modifie la base amortissable future : le plan d'amortissement doit être révisé pour les années restantes.

06. Evaluation des immos à la sortie du patrimoine

La sortie d'un actif du patrimoine peut se faire par cession ou par mise au rebut.

a) Cessions d'immobilisations

- **Étapes comptables :**
- **Constater l'amortissement complémentaire** pour la période allant du début de l'exercice jusqu'à la date de cession.
- **Enregistrer le produit de la cession** au crédit du Compte 775 - Produits des cessions d'éléments d'actifs.
- **Sortir l'immobilisation du bilan :**
 - Créditer le compte d'immobilisation (ex: 2154) pour sa valeur brute.
 - Débiter le compte d'amortissement correspondant (ex: 28154) pour le total des amortissements pratiqués (y compris le complémentaire).
 - Débiter le Compte 675 - Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés pour la VNC.
- **Reprendre les dépréciations et amortissements dérogatoires** éventuels, qui n'ont plus d'objet.

Le résultat de cession (plus-value ou moins-value) est la différence entre le Compte 775 et le Compte 675.

06. Evaluation des immos à la sortie du patrimoine

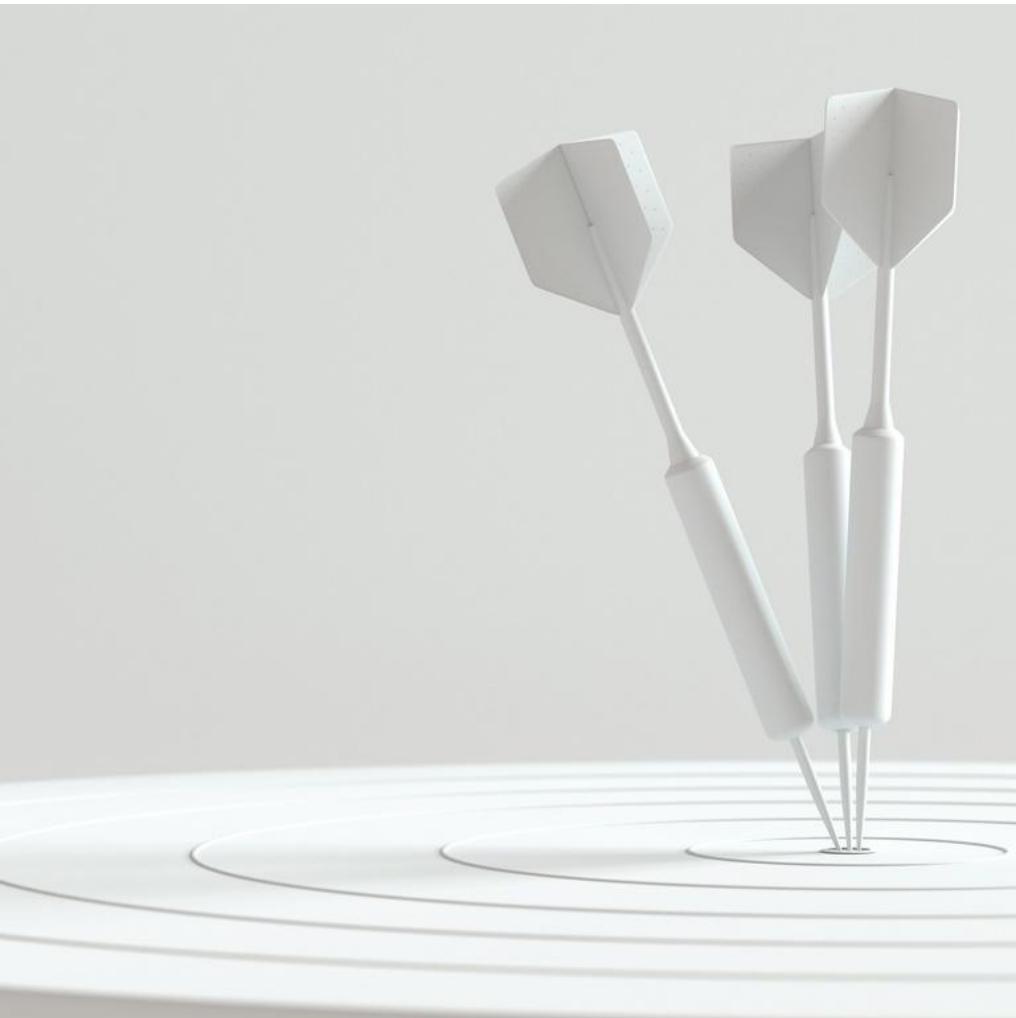
b) Mises au rebut

Une mise au rebut est un retrait d'actif sans contrepartie financière (l'actif est jugé inutilisable et sans valeur).

- L'entreprise doit constater une **dotation aux amortissements exceptionnelle** pour amener la VNC de l'actif à zéro.
- L'immobilisation est ensuite sortie du patrimoine (comptes 21 et 28 soldés) de la même manière qu'une cession, mais sans produit de cession. La VNC étant nulle, le compte 675 n'est pas mouvementé.

c) Régularisations de TVA

La TVA initialement déduite sur une immobilisation doit être conservée pendant une certaine période (5 ans pour les biens meubles, 20 ans pour les immeubles). Si l'actif est cédé ou sort du patrimoine avant la fin de cette période, une partie de la TVA doit être reversée à l'État.



Merci

Pour votre écoute

Contact

e.perez@cigaleconseil.fr