

Chapitre 5
Les immobilisations corporelles

Manuel : Comptabilité approfondie (Epreuve 10) – Edition Dunod
 Auteurs : Odile Barbe, Laurent Didelot, Jean-Luc Siegart

I.	Définitions et éléments constitutifs des immobilisations corporelles	1
A.	Définition	1
1.	Distinction entre une immobilisation corporelle et un stock, une charge	2
2.	Cas particulier des biens de peu de valeur	2
B.	Décomposition des immobilisations corporelles.....	2
1.	Définition et comptabilisation d'un composant	2
2.	Les 2 catégories de composants	3
C.	Méthodologie de détermination des composants	8
II.	Evaluation des immobilisations corporelles à la date d'entrée	8
A.	Immobilisation corporelle acquise à titre onéreux	8
B.	Immobilisation corporelle produite	10
III.	Traitement comptable des dépenses ultérieures	11
IV.	L'amortissement d'une immobilisation corporelle	12

I. Définitions et éléments constitutifs des immobilisations corporelles

A. Définition

I – Définition et éléments constitutifs

A - Définition

Rappel :

Convergence avec les normes internationales

Toute immobilisation doit correspondre à la définition d'un élément d'actif:

- Élément identifiable
- Élément contrôlé
- Élément porteur d'avantages économiques futurs

Immobilisation corporelle : (PCG 211-1)

Actif détenu

- soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens et services
- soit pour être loué à des tiers
- soit à des fins de gestion interne
- et dont l'entité attend qu'il soit **utilisé au delà de l'exercice en cours** (non consommé dans l'exercice)

1. Distinction entre une immobilisation corporelle et un stock, une charge

I – Définition et éléments constitutifs

A - Définition

1 – Distinction immobilisation corporelle/stock

Deux critères de distinction :

- destination de l'élément : stock destiné à être vendu ou consommé dans le processus de production.
- durée d'utilisation de l'élément : stock consommé au premier usage

2 – Distinction immobilisation corporelle/charge

Application de la définition d'immobilisation (attente d'avantages économiques futurs, évaluation fiable des coûts)

Exemples (1)

- (1) exemples : - échange standard d'un moteur
- dépenses afférentes à une immobilisation permettant lors de leur engagement, d'augmenter la durée d'utilisation du bien, de réduire ses coûts de fonctionnement, d'augmenter la capacité de production...

2. Cas particulier des biens de peu de valeur

I – Définition et éléments constitutifs

A - Définition

3 – Cas particulier des biens de peu de valeur

Par dérogation (PCG 311-1), les éléments d'actif non significatifs **PEUVENT** ne pas être inscrits au bilan.

Dans ce cas : comptabilisation en charges (décision de gestion)

MAIS : le PCG ne précise aucun seuil

D'OÙ : application des **règles fiscales** (seuil de 500 € HT)

SAUF : pour les immobilisations qui sont l'objet même de l'activité de l'entreprise (éléments destinés à être loués ou utilisés comme moyen de production exclus).

B. Décomposition des immobilisations corporelles

1. Définition et comptabilisation d'un composant

I – Définition et éléments constitutifs

B – Décomposition des immobilisations corporelles

1 – Définition et comptabilisation d'un composant

Composant =

- élément principal d'une immobilisation corporelle
- qui a une utilisation différente
- ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'immobilisation dans son ensemble

En pratique : taux ou mode d'amortissement différents

Nécessité d'être significatif

Comptabilisation séparée dès l'origine et lors des remplacements (même si non identifiés à l'origine)

2. Les 2 catégories de composants

– Définition et éléments constitutifs

B – Décomposition des immobilisations corporelles

2 – Les 2 catégories de composants

- **Composants de 1ère catégorie** = éléments devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers
- **Composants de 2è catégorie** = **dépenses** d'entretien faisant l'objet de **programmes pluriannuels** de grosses réparations ou de grandes révisions (en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise) SI absence de provision (compte 1572 : provisions pour gros entretien ou grandes révisions).

Conséquence = choix entre comptabilisation d'un composant et constitution d'une provision (méthode comptable mentionnée en annexe)

NB : approche contraire aux normes IFRS (1)

(1) Seule l'approche par composants est acceptée par le référentiel IFRS.

Les dépenses de 2^{ème} catégorie ne répondent pas aux critères de définition d'un passif : la dépense de gros entretien ne génère pas d'obligation actuelle, elle ne sera réalisée que si l'entreprise veut continuer à utiliser l'actif dans le futur.

I – Définition et éléments constitutifs

B – Décomposition des immobilisations corporelles

2 – Les 2 catégories de composants

- Position fiscale

Approche par composants acceptée par le droit fiscal :

- seulement pour les composants de 1ère catégorie

D'OÙ : dotations aux amortissements des composants de 2è catégorie non déductibles fiscalement (à réintégrer extra-comptablement en résultat fiscal)

- Conséquence pratique : alignement de la comptabilité sur la fiscalité
- comptabilisation de Provisions pour gros entretien ou grandes révisions (compte 1572)

Exemple 1

Comparatif des deux méthodes de comptabilisation

Un matériel acquis en début d'année 1 d'un coût total de 42 000 € amortissable sur 6 ans doit faire l'objet d'une grande révision au bout de 3 ans estimée à 6 000 €.

Comparons l'impact sur le résultat de l'entité des deux méthodes de comptabilisation de la dépense de 2ème catégorie en supposant que les prix restent constants.

1. Si l'entreprise choisit de provisionner la grande révision

Année	Période	Dotation aux amortissements	Dotation à la provision pour gros entretien/grande révision	Charge annuelle
1	1	7 000	2 000	9 000
2		7 000	2 000	9 000
3		7 000	2 000	9 000
4	2	7 000	-	7 000
5		7 000	-	7 000
6		7 000	-	7 000
Total		42 000	6 000	48 000

A la fin de l'année 3, la dépense de révision est constatée en charge. Elle est neutralisée dans le compte de résultat par la reprise de provision pour gros entretien et grandes révisions.

2. Si l'entreprise choisit l'approche par composants

Elle comptabilise séparément la structure du matériel pour 36 000 € amortissable sur 6 ans, et le composant gros entretien/ grandes révisions amortissable sur 3 ans.

À la fin de l'année 3, le composant est sorti de l'actif pour une VNC nulle et la dépense de révision est constatée à l'actif sous forme d'un nouveau composant amortissable sur 3 ans.

Période	Année	Dotation aux amortissements structure	Dotation aux amortissements composant	Charge annuelle
1	1	6 000	2 000	8 000
	2	6 000	2 000	8 000
	3	6 000	2 000	8 000
2	4	6 000	2 000	8 000
	5	6 000	2 000	8 000
	6	6 000	2 000	8 000
Total		36 000	12 000	48 000

Nous pouvons constater que la 2^e méthode est plus conforme à la réalité économique : elle permet de linéariser le coût total de l'actif sur sa durée d'utilisation.

La 1^{re} méthode est plus avantageuse fiscalement. Elle permet en effet de déduire plus vite les dépenses relatives à l'actif.

La position fiscale

1. Si l'entreprise choisit de provisionner la grande révision

La provision pour grande révision est une charge déductible → RAF

1 ^{ère} méthode (provision)	1 ^{ère} période			2 ^{ème} période			Total
	1	2	3	4	5	6	
DAP	- 7 000	- 7 000	- 7 000	- 7 000	7 000	- 7 000	- 42 000
Provision grande révision	- 2 000	- 2 000	- 2 000				- 6 000
Dépense de révision			- 6 000				- 6 000
Reprise de provision			+ 6 000				+ 6 000
Incidence sur le résultat fiscal	- 9 000	- 9 000	- 9 000	- 7 000	7 000	- 7 000	- 48 000

Même incidence que sur le résultat comptable → RAF

2. Si l'entreprise choisit l'approche composant

2 ^{ème} méthode (composants)	1 ^{ère} période			2 ^{ème} période			Total
	1	2	3	4	5	6	

<u>Ecritures comptables</u>							
DAP structure	- 6 000	- 6 000	- 6 000	- 6 000	- 6 000	- 6 000	- 36 000
DAP composant	- 2 000	- 2 000	- 2 000	- 2 000	- 2 000	- 2 000	- 12 000
Incidence sur le résultat comptable	- 8 000	- 8 000	- 8 000	- 8 000	- 8 000	- 8 000	- 48 000
<u>Ajustements extra comptables</u>							
<u>REINTEGRATIONS</u>							
DAP composant 1 ^{ère} période (1)	+ 1 000	+ 1 000	+ 1 000				+ 3 000
DAP composant 2 ^{ème} période (3)				+ 1 000	+ 1 000	+ 1 000	+ 3 000
<u>DEDUCTION</u>							
Dépense de révision (2)			- 6 000				- 6 000
Incidence sur le résultat fiscal	- 9 000	- 9 000	- 9 000	- 7 000	7 000	- 7 000	- 48 000

(1) le composant gros entretien/grandes révisions n'est pas reconnu au plan fiscal. Il ne peut pas faire l'objet d'un plan d'amortissement propre sur 3 ans (annuité = 6 000/ 3 = 2 000), mais il doit être amorti sur 6 ans comme la structure (→ annuité : 6 000/6 = 1 000)

→ L'annuité d'amortissement fiscalement déductible est limitée à 1 000 (6 000 /6). L'entreprise doit donc procéder à la réintégration extra-comptable d'une fraction de la dotation annuelle égale à :
2 000 (pratiqué comptablement) - 1 000 (déductible fiscalement) = 1 000, au titre des années 1 à 3 (1^{ère} période).

(2) Lors du renouvellement du composant, le coût de remplacement est déduit de manière extracomptable, soit 6 000 (car comptablement, ce coût est enregistré en immobilisation, donc n'a aucun impact sur le résultat).

(3) Lors de la 2^{ème} période, l'amortissement du nouveau composant (= 2 000 par an) ne peut être admis en déduction, celle-ci ayant déjà été effectuée en fin d'année 3 [cf point (2)] → il devrait en principe être réintégré lors de la détermination du résultat fiscal.

Toutefois, il est admis que l'amortissement non admis en déduction au titre du composant d'origine, lors de la 1^{ère} période, soit 1 000 x 3 = 3 000 vienne minorer cette réintégration sur la durée résiduelle d'amortissement de la structure à laquelle il est rattaché, soit 3 ans → minoration de la réintégration de 1 000 par an.

Ainsi, après le remplacement, les réintégrations fiscales s'élèveront à 2 000 - 1 000 = 1 000.

Cet exemple montre que le choix par l'entreprise de la méthode de comptabilisation par composants ne permet pas de bénéficier de la déductibilité fiscale anticipée des dépenses de gros entretien que permet la constitution de la provision.

En conséquence, bien que la méthode de comptabilisation par composants permette de mieux refléter la réalité économique, les entreprises auront le plus souvent intérêt, pour des raisons fiscales, à choisir la méthode des provisions pour gros entretien ou grandes révisions.

Exemple 2 (Litec)

Enoncé

Au début de l'exercice N, la société Saint-Bogain a fait l'acquisition pour une valeur de 160 000 € HT d'un four destiné à la fabrication de plaques de verre à haute résistance Sa durée d'utilisation est de 8 ans. Au terme de cette période, l'immobilisation sera mise au rebut.

Après 4 années d'utilisation, ce four fera l'objet d'une révision importante destinée à la remise en état des plaques réfractaires et des résistances électriques. Le coût estimé de cette opération est de 40 000 €.

À la fin de N+3, on admettra que les dépenses effectives de révision se sont élevées à 44 000 € HT.

Le mode d'amortissement linéaire a été retenu.

On demande d'étudier l'incidence de ces opérations sur les résultats comptables des exercices N à N+7 selon la méthode de comptabilisation retenue, provision pour gros entretien ou grandes révisions d'une part, comptabilisation par composants d'autre part.

La solution

a) Méthode de la provision pour gros entretien ou grandes révisions

Les opérations comptabilisées seront les suivantes.

— de N à N+7, amortissement du coût global de l'immobilisation, soit un montant annuel de 160 000 / 8 = 20 000

- de N à N+3, dotation d'une provision pour gros entretien, pour un montant annuel de 40 000 / 4 = 10 000
- en N+3, comptabilisation d'une charge de 44 000 et reprise de la provision dans le résultat de l'exercice pour un montant de 10 000 x 4 = 40 000

b) Méthode de la comptabilisation par composants

Le coût global de l'immobilisation sera ventilé entre :

- le coût estimé de la révision soit 40 000, qui sera comptabilisé en qualité de composant,
- le reliquat soit 120 000, qui sera affecté à la structure de l'immobilisation.

Il conviendra alors d'amortir :

- de N à N+7, la structure pour un montant annuel de 120 000 / 8 = 15 000
- de N à N+3, le composant pour un montant annuel de 40 000 / 4 = 10 000
- de N+4 à N+7, le composant pour un montant annuel de 44 000 / 4 = 11 000

c) Tableau de comparaison des 2 méthodes (en milliers d'euros)

Incidence de chaque méthode sur le résultat comptable

	Première période					Deuxième période			TOTAL
	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	
1^{ère} méthode (provision)									
Dotations aux amortissements	20	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-160
Dotations aux provisions	-10	-10	-10	-10					-40
Charges				-44					-44
Reprise sur provisions				+40					+40
Total	-30	-30	-30	-34	-20	-20	-20	-20	-204
2^e méthode (composant)									
Dotations aux amortissements (structure)	-15	-15	-15	-15	-15	-15	-15	-15	-120
Dotations aux amortissements (composant)	-10	-10	-10	-10	-11	-11	-11	11	-84
Total	-25	-25	-25	-25	-26	-26	-26	-26	-204

On peut constater à travers cet exemple que, pour une dépense globale identique (160 000 + 44 000), la méthode des provisions pour gros entretien ou grandes révisions conduit à anticiper la constatation des charges par rapport à celle de la comptabilisation par composants. Par contre, cette dernière permet un étalement plus égal de la dépense globale sur la durée d'utilisation du bien et semble mieux refléter la réalité économique.

Position fiscale

1°— Les données

En reprenant les données de l'exemple précédent, on demande de comparer le régime fiscal applicable à chacune des deux méthodes de comptabilisation des dépenses de gros entretien ou grandes révisions.

2°— La solution

a) Méthode de la provision pour gros entretien et grandes révisions

Dans cette hypothèse, il n'y a pas de divergence entre résultat comptable et résultat fiscal puisque la qualification des charges et des produits est identique sur le plan comptable et sur le plan fiscal. Le tableau suivant permet de déterminer les incidences de l'opération sur le résultat fiscal de chacun des 8 exercices en milliers d'euros :

	Première période				Deuxième période				TOTAL
	N	N + 1	N + 2	N + 3	N+4	N+5	N + 6	N+7	
Dotations aux amortissements (1)	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-160
Dotations aux provisions (2)	-10	-10	-10	-10					-40
Depenses de révision (3)				-44					-44
Reprise sur provisions (4)				+40					+40
Incidences sur le résultat fiscal	-30	-30	-30	-34	-20	-20	-20	-20	-204

- (1) Sur le plan fiscal, le coût d'acquisition de l'immobilisation est amortissable sur sa durée d'utilisation de 8 ans ;
dotation : $160 / 8 = 20$
- (2) Les dotations à la provision pour gros entretien ou grandes révisions sont déductibles
- (3) Les dépenses de révision s'analysent comme des charges déductibles.
- (4) La reprise sur provision pour gros entretien ou grandes révisions s'analyse comme un produit imposable

B) Méthode de comptabilisation par composants

Dans cette hypothèse, il n'y a pas identité entre résultat comptable et résultat fiscal. Le tableau suivant présente les retraitements qui devront être effectués au titre de chacun de 8 exercices (en milliers d'euros)

	N	Première période			Deuxième période				TOTAL
		N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	
Dotations aux amortissements (structure) (1)	- 15	- 15	15	- 15	-15	- 15	- 15	- 15	- 120
Dotations aux amortissements (composant) (2)	- 10	- 10	- 10	- 10	- 11	- 11	- 11	- 11	- 84
Incidence sur le résultat comptable	- 25	- 25	- 25	- 25	-26	-26	-26	- 26	- 204
RÉINTEGRATIONS									
Dotations aux amortissements non déductibles (3)	+ 5	+ 5	+ 5	+ 5	+ 6	+ 6	+ 6	+ 6	+ 44
DEDUCTIONS									
Dépenses de révision (4)				- 44					- 44
Incidences sur le résultat fiscal	- 20	- 20	- 20	- 64	- 20	- 20	- 20	- 20	- 204

(1) Amortissement comptable de la structure sur la durée d'utilisation de l'immobilisation ; la dotation s'élève à : $120 / 8 = 15$

(2) Amortissement comptable du composant - gros entretien :
- au titre de chacune des 4 premières années, la dotation s'élève à : $40 / 4 = 10$
- au titre de chacune des 4 dernières années, la dotation s'élève à : $44 / 4 = 11$.

(3) Au titre de chacune des 4 premières années (1^{ère} période) : sur le plan comptable, le composant d'origine n'est pas admis fiscalement → sa durée d'amortissement propre de 4 ans n'est pas admise fiscalement. Sur le plan fiscal, il doit l'être sur 8 ans comme pour la structure.
→ la réintégration annuelle s'élève alors à un montant de : $40 / 4$ (durée 4 ans) – $40 / 8$ (durée 8 ans) = 5

(4) Les charges engagées à la fin de N+3 au titre des travaux de révision sont déduites de manière extracomptable.

(5) Au titre de chacune des 4 dernières années (2^{ème} période) : les dotations aux amortissements du composant renouvelé ne sont plus déductibles car le coût de renouvellement a déjà totalement déduit fiscalement à la fin N+3 → ces dotations aux amortissements doivent être réintégrées.

Toutefois, les dotations non admises en déduction sur le composant d'origine, soit 5×4 ans = 20, viennent minorer de manière étalée le montant de la réintégration sur 4 ans (= 5 par an) → cette dernière s'élève alors chaque année à un montant de : $11 - 5 = 6$

Cet exemple montre que le choix par l'entreprise de la méthode de comptabilisation par composants ne permet pas de bénéficier de la déductibilité fiscale anticipée des dépenses de gros entretien que permet la constitution de la provision.

En conséquence, bien que la méthode de comptabilisation par composants permette de mieux refléter la réalité économique, les entreprises auront le plus souvent intérêt, pour des raisons fiscales, à choisir la méthode des provisions pour gros entretien ou grandes révisions.

C. Méthodologie de détermination des composants

I – Définition et éléments constitutifs

C – Méthodologie de détermination des composants

1 – En comptabilité

- Etape technique = étude technique
- Etape comptable = identification des éléments significatifs et prise en compte des données historiques de remplacement

2 – Position fiscale

Alignement sur les choix comptables sauf abus (seuils de tolérance) (1)

(1) Seuils de tolérance fiscaux, en deçà desquels les entreprises ne seront pas tenues de justifier l'absence de décomposition :

- valeur d'acquisition faible (< 500 €HT), sauf pour les immobilisations qui sont l'objet même de l'activité de l'entreprise
- valeur relative % au prix de revient total de l'immobilisation : < 15% pour les biens meubles et < 1% pour les immeubles
- durée d'utilisation prévue \geq 80% de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation prise dans son ensemble

II. Evaluation des immobilisations corporelles à la date d'entrée

II – Evaluation des immobilisations corporelles à la date d'entrée

Rappel des règles générales (à tous les actifs) :

ACTIFS	EVALUATION
▪ acquis à titre onéreux	Coût d'acquisition
▪ produits par l'entreprise	Coût de production
▪ acquis à titre gratuit ou par voie d'échange	Valeur vénale

A. Immobilisation corporelle acquise à titre onéreux

II – Evaluation des IC à la date d'entrée

A – Immobilisation corporelle acquise à titre onéreux

Coût d'acquisition =

- ✓ prix d'achat
- ✓ coûts directement attribuables
- ✓ coûts éventuels de démantèlement

✓ coûts d'emprunt (sur option d'activation sur actifs éligibles)
Tous les autres coûts sont comptabilisés en charges sans possibilité d'étalement

1 – Prix d'achat

Droits de douane et taxes non récupérables inclus

Net de toutes réductions (RRR et escomptes de règlement) (1)

RRR = rabais, remises et ristournes obtenus : comptes 609 ou 619, 629

(1) Les escomptes de règlement étaient auparavant inscrits en produits financiers.

Depuis les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, ils doivent être directement imputés sur le coût d'entrée de l'immobilisation acquise.

II – Evaluation des IC à la date d'entrée

A – IC acquise à titre onéreux

2 – Coûts directement attribuables

a – Nature des coûts

Coûts engagés pour **mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction**:

- ✓ rémunérations et avantages au personnel
- ✓ coûts de préparation du site et frais de démolition
- ✓ frais de livraison et manutention initiaux
- ✓ frais de transport, installation, montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens
- ✓ coûts liés aux essais de bon fonctionnement (nets de la vente des produits éventuellement obtenus)
- ✓ honoraires de professionnels (architectes, géomètres...)

II – Evaluation des IC à la date d'entrée

A – IC acquise à titre onéreux

2 – Coûts directement attribuables

a – Nature des coûts

Coûts exclus :

- ✓ coûts d'ouverture d'une nouvelle installation
- ✓ coûts d'introduction d'un nouveau produit
- ✓ coûts de déménagement, de relocalisation
- ✓ coût de formation du personnel
- ✓ coûts administratifs et autres frais généraux (à l'exception des structures dédiées)
- ✓ rémunérations et avantages au personnel non directement liés

II – Evaluation des IC à la date d'entrée

A – IC acquise à titre onéreux

2 – Coûts directement attribuables

b – Période d'incorporation des coûts

Début : date de décision d'acquérir ou de produire l'immobilisation et de preuve d'avantages économiques futurs

Fin : immobilisation en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue

II – Evaluation des IC à la date d’entrée

A – IC acquise à titre onéreux

2 – Coûts directement attribuables

c – Cas particulier des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d’actes

2 méthodes comptables possibles :

- rattachement au coût d’acquisition
- ou comptabilisation en charges (interdit en IFRS)

Objectif fiscal de la comptabilisation en charges = déductibilité immédiate (notamment pour les immobilisations non amortissables, ex : terrains)

Option irrévocable pour toutes les immobilisations corporelles et incorporelles (option distincte pour les immobilisations financières)

Comptes consolidés : frais obligatoirement inclus

Application page 110

II – Evaluation des IC à la date d’entrée

A – IC acquise à titre onéreux

3 – Coûts de démantèlement

...d’enlèvement et de restauration du site (1)

- dépenses prévisionnelles généralement évaluées par actualisation → montant et/ou échéance non connus avec précision

→ Comptabilisation sous forme de provision :

Dt 21x Immobilisations

CR 1581 – Provisions pour remise en état

4 – Cas particulier : dépenses de sécurité et environnementales

Comptabilisées en immobilisations bien que n’augmentant pas directement les avantages économiques futurs (avis du comité d’urgence du CNC) (2)

(1) cas d’installations de type centrale nucléaire, plate-forme pétrolière.

(2) seules sont concernées les dépenses qui répondent de façon cumulative aux 3 conditions suivantes :

- dépenses engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales
- dépenses imposées par des obligations légales
- dépenses dont la non-réalisation entraînerait l’arrêt de l’activité ou de l’installation de l’entreprise

B. Immobilisation corporelle produite

II – Evaluation des IC à la date d’entrée

B – Immobilisation corporelle produite par l’entreprise

1 – Coût de production

- Coût d’acquisition des matières consommées

- augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du BS (variables ou fixes)

Exemples : coût de la main d'œuvre directe, indirecte, dotations aux amortissements et entretien des bâtiments et équipements industriels, quote-part d'amortissement de frais de RD ou de logiciels...

Exception : la quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable, elle doit être déduite

- Coût d'emprunt sur option

II – Evaluation des IC à la date d'entrée

B – IC produite par l'entreprise

2 – Période d'activation

Identique aux immobilisations corporelles acquises

3 – Schémas comptables

Etapes :

- comptabilisation en charges au fur et à mesure
- si production non achevée à la clôture : Dt 231 (immo en cours) – Cr 722 (NB: pas de TVA sur immo en-cours !)
- achèvement : Dt 21x – Cr 722 (et éventuellement Cr 231) (NB: 2 TVA sur livraison à soi même, 44562 et 44571)
- incorporation éventuelle des coûts d'emprunts : Dt 21x – Cr 796 (pas de TVA sur montant des intérêts)

Application page 113

III. Traitement comptable des dépenses ultérieures

III – Traitement comptable des dépenses ultérieures

A – Règles générales

Règles de comptabilisation identiques pour les coûts initiaux et les coûts ultérieurs.

Deux cas:

- renouvellement d'un composant : immobilisation
- dépenses d'entretien : charges

B – Renouvellement d'un composant

1 – Composant identifié à l'origine

- sortie d'actif

Dt 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés

Dt 281x Amortissement

Cr 21x

- et entrée du nouveau composant

Application page 119

III – Traitement comptable des dépenses ultérieures

B – Renouvellement d'un composant

2 – Non identifié à l'origine

- l'ancien composant doit être sorti de l'actif en reconstituant :
 - sa valeur brute d'origine
 - et les amortissements qui auraient dus être pratiqués

→ $VNC = \text{valeur brute} - \text{amortissements}$

- le nouveau composant doit être comptabilisé en immobilisations

Mesure de simplification pour les PME : la valeur de l'ancien composant = coût de remplacement

Application page 120

III – Traitement comptable des dépenses ultérieures

B – Renouvellement d'un composant

3 – Pièces de rechange et matériel d'entretien

- Pièces de rechange (non significatives) : non destinées à remplacer un composant et comptabilisées en charges (ou en stock si non consommées à la clôture)
- Pièces de rechange destinées à remplacer un composant : immobilisation amortie à partir de la date de remplacement
- Pièces de sécurité (utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle) : immobilisation amortie dès l'acquisition

IV. L'amortissement d'une immobilisation corporelle

Rappels

Principes :

- Premier temps : calcul des amortissements et de la VNC

VNC = Valeur brute – Amortissements

- Deuxième temps : valeur d'inventaire = valeur actuelle

SI Valeur actuelle < VNC après amortissements, ALORS la VNC est ramenée à la valeur actuelle par une dépréciation d'où :

VNC = Valeur brute – Amortissements - Dépréciations

Champ d'application = immobilisations corporelles et incorporelles

I – Définitions et principes généraux

1 – Actif amortissable

Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable (PCG 322-1.1).

a – Caractère déterminable

Usage attendu limité dans le temps (du fait de l'usure physique, de l'évolution technique ou de règles juridiques)

b – Mesure de l'utilisation

Utilisation = consommation des avantages économiques attendus (notion d'unités d'œuvre)

c – Référence à l'utilisation par l'entité

L'utilisation de réfère à l'entreprise et non à des usages généraux.

I – Définitions et principes généraux

2 – L'amortissement

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation (PCG 322-1.3)

3 – Le plan d'amortissement

Le plan d'amortissement est la traduction comptable de la répartition de la valeur amortissable selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable (PCG 322-1-3)

I – Définitions et principes généraux

4 – Caractère obligatoire

- Obligation comptable (Code com et PCG) même en l'absence ou l'insuffisance de bénéfice.
- Obligation fiscale (CGI) avec :
 - ✓ l'obligation d'un **amortissement minimum** égal à l'amortissement linéaire cumulé (sinon : Amortissement Irrégulièrement Différés (AID) non déductibles définitivement)
 - ✓ l'obligation d'**effectuer « réellement » l'amortissement**, c'est-à-dire de les comptabiliser (règle de la primauté du fait comptable), sous peine de non déduction ultérieure (amortissements irrégulièrement différés - AID);

Remarque : il existe pour certain biens un **maximum fiscal** de déduction avec les méthodes du **dégressif fiscal** et de l'**amortissement exceptionnel**

II – Le plan d'amortissement

1 – Caractéristiques générales

- PA propre à chaque actif amortissable déterminé par la direction de l'entreprise à la **date d'entrée du bien à l'actif** (PCG 322-4.6)
- Cas de composants : un PA propre à chacun des éléments (PCG 311-2)
- Respect du **principe de permanence des méthodes** sauf modification significative dans l'utilisation prévue (PCG 322-4.6)

- Champ d'application : s'applique aux immobilisations corporelles et incorporelles
- Forme : tableau prévisionnel
- Quatre paramètres : base amortissable, durée d'amortissement, mode d'amortissement, date de départ de l'amortissement

II – Le plan d'amortissement

2 – La base amortissable

La base amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle (PCG 322-1.3)

a – La valeur brute

Valeur brute = valeur d'entrée (ou valeur réévaluée)

b – La valeur résiduelle

Montant, net des coûts de sortie attendus, que l'entreprise obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation (PCG 322-1.6)

Coûts de sortie = directement attribuables (à l'exclusion des charges financière et de l'impôt) : remise en état, frais d'acte...

La VR est prise en compte si elle est **significative** et **mesurable**.

II – Le plan d’amortissement

2 – La base amortissable

c – Position fiscale

Base amortissable = « prix de revient » de l’immobilisation (càd sa valeur brute en général).

La valeur résiduelle n’est pas admise fiscalement.

Donc : **base fiscale \neq base comptable**

→ Amortissement fiscal > amortissement comptable

→ nécessité d’**amortissements dérogatoires** afin de ne pas être pénalisé fiscalement

Application sur Amortissement dérogatoire : page 125

II – Le plan d’amortissement

3 – La durée d’amortissement de l’actif

a – Règle comptable

Durée d’amortissement = durée d’utilisation probable (en se référant aux caractéristiques propres de l’E et non aux usages de la profession)

Donc : la durée d’utilisation peut être < à la vie économique

b – Position fiscale

Durée d’amortissement = durée normale d’utilisation (ou durée d’usage)

D’où possibilité d’amortissement comptable \neq d’amortissement déductible fiscalement

II – Le plan d’amortissement

3 – La durée d’amortissement de l’actif

b – Position fiscale

Durée d’utilisation comptable > durée d’usage fiscale	Durée d’utilisation comptable < durée d’usage fiscale
Amortissement comptable < amortissement fiscal déductible	Amortissement comptable > amortissement fiscal déductible
Amortissement dérogatoire (sauf cas abusif)	Réintégration extra-comptable Fraction réintégrée déduite ultérieurement - lors de la cession - ou sur la durée d’usage résiduelle, de manière linéaire

Application page 126

Deux méthodes de traitement des distorsions entre amortissements comptables et amortissements fiscaux

Il existe des distorsions entre amortissement économique et amortissement fiscal car : les règles comptables ont été définies par le règlement CRC 2002-10 – (CRC : Comité de la réglementation comptable) sur le plan fiscal, c'est l'instruction fiscale n° 213 du 30 décembre 2005 qui prévaut

Selon que, pendant les 1ères années, les amortissements fiscaux sont supérieurs ou inférieurs aux amortissements économiques, les divergences seront traitées de 2 manières différentes :

- soit par des écritures comptables (enregistrement des amortissements dérogatoires)
- soit par des ajustements extra-comptables (intégrations, déductions)

Traduction de la divergence par des écritures comptables

Enregistrement des amortissements dérogatoires :

*Si pendant les 1ères années d'amortissement, l'amortissement fiscal est **supérieur** à l'amortissement économique → les amortissements dérogatoires commencent toujours par des dotations et se terminent par des reprises.*

Rappel du cours de comptabilité approfondie :

Comptablement, l'amortissement fiscal B est décomposé en :

- amortissement économique A
- amortissement dérogatoire C

→ tableau donnant :

- amortissement économique = A
- amortissement fiscal = B
- différence entre 2 : amortissement dérogatoire (DAP ou RAP) = C

Année	Amortissement économique = A	Amortissement fiscal = B	Amortissement dérogatoire = Amort fiscal – amort économique = C	
			Dotation	Reprise
N		B > A	X	-
N+1				
....		B < A	-	Y
Total				

→ écritures comptables :

Amortissement Economique	Dt 681	DAP amortissement économique A	
	Cr 28	Amortissement économique A	
D'abord des Dotations d'amortissements dérogatoires			
Amortissement Dérogatoire	Dt 68725	DAP amortissement dérogatoire C	
	Cr 145	Amortissement dérogatoire C	
Puis des Reprises d'amortissements dérogatoires			
Dt 145	Amortissement dérogatoire C		
	Cr 78725	RAP amortissement dérogatoire C	

Fiscalement : comme les 2 dotations aux amortissements (économique A et dérogatoire C) sont :

enregistrés en comptabilité (compte 628 et 68725)

déductibles

→ **RAF du point de vue fiscal**

Traduction de la divergence par des ajustements fiscaux (réintégrations puis déductions)

Ce sera le cas où pendant les 1ères années d'amortissement, l'amortissement fiscal est **inférieur** à l'amortissement économique.

Année	Amortissement économique = A	Amortissement fiscal = B	Ajustements fiscaux = Amort fiscal – amort économique = C	
			Réintégration	Déduction
N		B < A	X	-
N+1				
....		B > A	-	Y

Aucune écriture comptable n'est enregistrée. Les ajustements se font de façon extra-comptable :

D'abord des réintégrations quand amortissement fiscal < amortissement comptable

Puis déduction quand amortissement fiscal > amortissement comptable

II – Le plan d'amortissement

3 – La durée d'amortissement de l'actif

c – Dérogation comptable pour les PME

PME autorisée à retenir comptablement, pour les immobilisations non décomposables, la durée d'usage (au lieu de la durée d'utilisation).

Mesure de simplification permettant d'aligner la durée comptable sur la durée fiscale.

II – Le plan d'amortissement

4 – Le mode d'amortissement

a – Règle comptable

« Le mode d'amortissement doit permettre au mieux de traduire le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif... » (PCG 322-4.5)

Aucune méthode n'est donc conseillée ou interdite. Le choix est laissé à l'entreprise, le seul objectif étant la meilleure traduction économique.

La consommation peut être déterminée:

- ✓ en unités de temps (de manière linéaire, croissante ou décroissante)
- ✓ en unités d'œuvre, c-à-d de manière variable (en fonction du nombre de km parcourus, de pièces produites, etc)

A défaut de mode adapté, le **mode linéaire** est appliqué

II – Le plan d’amortissement

4 – Le mode d’amortissement

b – Position fiscale

Modes d’amortissement autorisés :

- linéaire (droit commun)
- dégressif (fiscal) ou exceptionnel
- variable dans certains cas limités (1)

Si dotation comptable < dotation fiscale : amortissement dérogatoire

Si dotation comptable > dotation fiscale : réintégration xxtracomptable de la fraction excédentaire de dotation

5 – Date de départ de l’amortissement

= date de début de consommation des avantages économiques, en général : date de mise en service

(peut-être ≠ règles fiscales : ex date d’acquisition pour amortissement dégressif)

(1) il faut que la consommation des avantages économiques soit connue de façon fiable dès l’origine.

III – La révision du plan d’amortissement

1 – Modification significative de l’utilisation prévue

- DOIT entraîner la révision du plan d’amortissement.
- Révision **prospective** (et non rétrospective)
- Taux d’amortissement ajusté pour l’exercice en cours et les suivants.
- **Changement d’estimation** à mentionner en annexe.

2 – Modification de la base amortissable

La comptabilisation d’une dépréciation (dotation ou reprise) modifie de manière **prospective** la base amortissable de l’actif déprécié (PCG 322-4.6) (1)

(1) Je ne parle pas du changement de la base amortissable, dû à une variation de valeur résiduelle car non prévue au PCG.

IV – L’amortissement d’une IC décomposable

1 – Règles comptables

- IC décomposable = nécessité d’établir un PA pour chacun des composants
- Règles = identiques à celles d’une IC non décomposable

2 – Position fiscale

a – Base fiscale = prix de revient fiscal (sans prise en compte de la valeur résiduelle)

b – Durée d’amortissement des composants

- identifiés à l’origine

Durée retenue en fiscalité = durée d’utilisation (comme en comptabilité), si absence durée d’usage

- identifiés en cours de vie : modification des montants amortissables et des PA sans pénalisation fiscale (1)

(1) Application page 134

IV – L’amortissement d’une IC décomposable

2 – Position fiscale

c – Durée d’amortissement de la structure

= durée d’usage fiscale applicable à l’IC dans son ensemble (≠ durée d’utilisation comptable)

d – l'amortissement dégressif

Structure et composants peuvent être amortis selon le mode dégressif

Application page 135

V – Les immeubles de placement

Notion fiscale introduite par la loi de finances 2006

Notion non définie par le PCG

Objet d'une norme spécifique en IFRS (IAS 40)

Durée d'amortissement fiscal : durée réelle d'utilisation de chaque élément (et non durée d'usage)

VI – Amortissement exceptionnel

Amortissement fiscal, accéléré sur 12 mois, en faveur de certains investissements (logiciels acquis, matériels destinés à économiser de l'énergie, anti-pollution...)

→ Enregistrement d'un amortissement dérogatoire (1)

(1) Application page 138