

Chapitre 13 - L'acquisition et le suivi des immobilisations

Sommaire :

1. Définitions générales	2
2. L'acquisition des immobilisations corporelles.....	2
2.1. Les éléments du coût d'acquisition.....	2
2.2. Comptabilisation de l'immobilisation.....	5
3. L'amortissement d'une immobilisation amortissable	5
4. L'amortissement comptable économique linéaire.....	6
5. L'amortissement comptable économique non linéaire : en unités d'œuvres physiques ou techniques (UO).....	7
6. La comptabilisation de l'écriture de l'amortissement.....	8
7. L'amortissement fiscal dégressif	8

1. Définitions générales

Actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Immobilisation est un élément que l'entreprise entend conserver pendant une durée supérieure à celle de l'exercice comptable. De ce fait, elle est inscrite à l'actif du bilan. Les comptes d'immobilisations sont regroupés dans la classe 2 du PCG.

Le plan comptable général (PCG) distingue 3 grandes catégories d'immobilisations :

- les immobilisations incorporelles (concessions, brevets, fond commercial...),
- les immobilisations corporelles (constructions, terrains...),
- les immobilisations financières.

Immobilisation corporelle, selon le PCG art 211-1 : « Une immobilisation corporelle est un actif physique 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 ».

Remarque : Selon le comité d'urgence, l'expression « au-delà de l'exercice en cours » signifie « d'une durée supérieure à 12 mois ». Fiscalement, il est admis que sa valeur doit être supérieure à 500 HT unitaire.

Une charge, contrairement à une immobilisation, est consommée sur un seul exercice.

Immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

Immobilisation financière, elle constitue des titres émis par d'autres entreprises et en des éléments monétaires.

2. L'acquisition des immobilisations corporelles

2.1. Les éléments du coût d'acquisition

Le coût d'entrée d'une immobilisation se compose du prix d'achat , après déductions des réductions + coûts directement attribuables

- Prix d'achat

Prix d'achat, y compris **droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement.**

- Coûts directement attribuables

Il s'agit des coûts directement engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Exemples :

- les frais de préparation de terrain en vue de son exploitation,
- les frais préparatoires à la mise en service (transport, installation et montage) seront activés s'ils sont directement attribuables au coût d'acquisition ou de production de l'actif concerné,
- la TVA non récupérable par l'entreprise,
- les coûts liés aux essais de bon fonctionnement...

Contre exemples :

- les frais commerciaux (ouverture de point de vente, promotion, lancement),
- les frais de transport supportés après l'acheminement des biens sur les lieux de leur première utilisation,
- coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées,
- coûts de relocalisation d'une affaire dans un nouvel emplacement ou avec une nouvelle catégorie de clients...

Les entreprises peuvent comptabiliser en charges immédiatement déductibles les acquisitions de biens (petit matériel et outillage, petit matériel de bureau, logiciel) dont **la valeur unitaire hors taxes n'excède pas 500,00 €.**

- Les frais externes afférents à des formations nécessaires à la mise en service de l'immobilisation

Selon le règlement ANC n° 2019-09, dorénavant, il est **possible**, sur **option**, de comptabiliser **soit en charge, soit à l'actif** certains **frais de formation.**

Il s'agit des frais externes (et non internes) afférents à des formations **nécessaires à la mise en service** d'une immobilisation corporelle ou incorporelle. Il n'y a **pas de méthode de référence.**

Auparavant, ces frais ne pouvaient être immobilisés et étaient donc forcément comptabilisés en charge (avis n° 2004-15). Attention, fiscalement, les frais de formations ne peuvent être inscrits en actif (d'où des réintégrations et déductions à faire, le cas échéant).

- Droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition

En principe, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition (antérieurement exclus du coût d'acquisition) sont désormais compris dans la définition du coût d'entrée de l'actif. Il est possible de les enregistrer en charge. C'est une méthode de référence.

Les entreprises peuvent comptabiliser en charges immédiatement déductibles les acquisitions de biens (petit matériel et outillage, petit matériel de bureau, logiciel) dont **la valeur unitaire hors taxes n'excède pas 500,00 €**.

Exemple :

Une entreprise a acquis une mini-pelle pour la réalisation de travaux de terrassement chez ses clients auprès du fournisseur PROBTP. La facture n° 954, datée du 1er août N, comporte les conditions suivantes :

Montant brut HT :	36 000 €
Remise exceptionnelle 5 % :	- 1 800 €
Net commercial :	34 200 €
Escompte de règlement 1 % :	- 342 €
Net financier :	33 858 €
Gravage et tatouage en cas de vol :	80 €
Forfait de préparation de la mini-pelle :	120 €
Total HT :	34 058
TVA :	6 811,60 €
Carburant (gasoil) :	18 € (dont TVA : 3 €)
Net à payer :	40 887,60 €

Le coût d'acquisition est le suivant :

= Prix d'achat, après déductions des réductions + Coûts directement attribuables engagés pour mettre le véhicule en place et en état de fonctionner.

= Net financier + Gravage et tatouage en cas de vol + Forfait de préparation de la mini-pelle

= 33 858 + 80 + 120

= 34 058€

Le gasoil doit être inscrit en charge.

2.2. Comptabilisation de l'immobilisation

21xx		Immobilisation corporelle	Coût	
44562		TVA déductible sur immobilisations	d'acquisition	
	404	Fournisseurs d'immobilisations	TVA	
		<i>Fact. n° xxx du fourn. : immobilisation X</i>		Net à payer TTC

Exemple : Suite de l'exemple.

01.08.N

2154		Matériel industriel	34 058	
44562		TVA déductible sur immobilisations	6 811,60	
6061		Carburant	15	
445661		TVA sur ABS	3	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		40 887,60
	401	Fournisseurs		18
		<i>Fact. n° 954</i>		

3. L'amortissement d'une immobilisation amortissable

⇒ Actif amortissable

Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable, c'est-à-dire que son usage est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants est applicable :

- l'usure physique dans le temps ;
- l'évolution technique qui engendre l'obsolescence ;
- des règles juridiques qui déterminent des périodes de protections légales ou contractuelles.

Par conséquent, une immobilisation dont l'utilisation est indéterminable ou imprévisible ne s'amortit pas : les immobilisations corporelles sont en général amortissables, sauf les terrains et les œuvres d'art.

⇒ Amortissement

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation probable. L'amortissement débute à compter de la date de mise en service.

Plus simplement, l'amortissement est la constatation comptable et annuelle de la perte de valeur normale des actifs d'une entreprise subie du fait de l'usure, du temps ou de l'obsolescence.

4. L'amortissement comptable économique linéaire

Par définition, l'amortissement linéaire répartit de manière égale la valeur d'un bien sur **sa durée de vie**.

En mode linéaire, l'amortissement (A) est constant :

Taux d'amortissement = $100\% / \text{durée probable d'utilisation}$
Base amortissable = coût d'acquisition - valeur résiduelle (valeur de revente)
 $A = \text{Base amortissable} * \text{Taux}$

Attention : lorsque la mise en service intervient au cours d'un exercice comptable, le premier amortissement (A1) est calculé prorata temporis :

$A1 = A * n/360$ avec n = nombre de jours entre la date de mise en service et la date de clôture
Par conséquent, le dernier amortissement = $A - A1$

Exemple : Acquisition d'un véhicule : 10 000 € HT – On compte l'utiliser 4 ans. Acquisition le 1er janvier.

Bien :	Véhicule		
Coût :	10 000	Mode d'amortissement :	Linéaire
Date :	01/01/N	Date de mise en service :	01/01/N
Nombre d'années :	4		

Années	Base amortissement	Amortissement	Valeur nette comptable
N	10 000 (1)	2500 (2)	7 500 (3)
N+1	10 000	2500	5 000
N+2	10 000	2500	2 500
N+3	10 000	2500	0

- (1) Base amortissement = coût d'acquisition
- (2) Le calcul d'un amortissement linéaire = $\text{coût d'acquisition} / \text{durée d'amortissement}$ ($10\,000 / 4 = 2\,500\text{€}$)
- (3) Valeur nette comptable (VNC) = Base amortissement – la somme des amortissements passés

Exemple : Avec le calcul d'un prorata temporis. Acquisition le 01/03/N

Années	Base amortissement	Amortissement	Valeur nette comptable
N	10 000	2083 (1)	7 917
N+1	10 000	2500	5 417
N+2	10 000	2500	2 917
N+3	10 000	2500	417
N+4	10000	417 (2)	0

(1) $10\,000 / 4 * 10/12$ (du 1er mars au 31 décembre, il y a 10 mois)

(2) $10\,000 / 4 * 2/12$ (du 1er janvier, au 1er mars , il y a 2 mois)

Autre exemple : acquisition le 17/03/20 : (31-17 mai) + 30 (avril) + 30 (mai) + 30 (juin) + 30 (juillet) + 30 (août) + 30 (septembre) + 30 (octobre) + 30 (novembre) + 30 (décembre) = 284 jours.

Soit pour la première année : $10\,000 / 4 * 284/360 = 1\,972$.

Un calcul en jour => simplification, un mois = 30 jours et une année 360 jours.

5. L'amortissement comptable économique non linéaire : en unités d'œuvres physiques ou techniques (UO)

Par définition, l'amortissement non linéaire consiste à calculer la perte de valeur d'un bien en fonction des conditions prévues de son exploitation (en fonction du rythme de consommation / d'utilisation du bien).

En mode non linéaire, l'amortissement est variable, car la valeur du bien est répartie proportionnellement aux unités d'œuvres :

$$A = \frac{\text{(Base amortissable * nombre d'UO de l'exercice)}}{\text{Nombre total d'UO}}$$

$$\text{Amortissement non linéaire} = \text{coût d'acquisition} \times \text{nombre d'unités d'œuvre consommées} / \text{total des unités d'œuvre}$$

Exemple (suite 2.2) :

Nombre de kilomètres prévus :

-

-

N	10000
N+1	20000
N+2	18000
N+3	12000
Total	60000

Années	Base amortissement	Amortissement	Valeur nette comptable
N	10 000	1667 (1)	8 333
N+1	10 000	3333 (2)	5 000
N+2	10 000	3000	2 000
N+3	10 000	2000	0

(1) $10\,000 * 10\,000 / 60\,000$

(2) $10\,000 * 20\,000 / 60\,000$

6. La comptabilisation de l'écriture de l'amortissement

JOURNAL OD

681		Date de clôture		
	281	Dotation aux amortissements	X	
		Amortissement immobilisation corporelle		X
		Dotation aux amortissements en N		

7. L'amortissement fiscal dégressif

Il consiste à appliquer **un coefficient fiscal au taux linéaire** (ce coefficient est de 1,25 pour les durées d'amortissement comprises entre 3 et 4 ans, 1,75 pour les durées de 5 et 6 ans et de 2,25 pour les durées supérieures à 6 ans).

Le complément d'amortissement résultant de l'application du mode dégressif doit obligatoirement être **comptabilisé en amortissements dérogatoires**.

Calcul

Taux d'amortissement fiscal = taux linéaire * coefficient dégressif

Première annuité =
valeur brute x taux d'amortissement fiscal x nombres de mois qui restent dans l'année/12

Annuités suivantes =
valeur brute - annuités déjà déduites x taux d'amortissement fiscal

Différence entre l'amortissement linéaire et dégressif

	Amortissement linéaire	Amortissement dégressif
Base de calcul	Coût d'acquisition HT – valeur résiduelle	Coût d'acquisition en N, puis la VNC en année 2. <u>Attention : on ne prend pas compte de la valeur résiduelle.</u>
Taux	Identique sur toute la durée (100/durée)	Il change lorsque le taux dégressif devient < au taux linéaire. On utilise alors le taux linéaire.
Point de départ de l'amortissement	La date de mise en service	Le 1er jour de la date d'acquisition (date de facture)

Pour qu'un bien soit amortissable de manière dégressive, il faut que la durée d'amortissement soit > ou = à 3 ans, que le bien soit neuf à l'achat et que l'immobilisation soit énumérée par l'administration fiscale (<https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGISCTA000006191215/2020-09-03>)

Exemple : une entreprise achète le 15 juin N du matériel industriel pour 50 000 €. Elle souhaite l'amortir selon le mode dégressif pour une durée de 5 années.

DÉTAILS DE L'IMMOBILISATION	
Valeur du bien	50 000
Nb années d'amortissement	5
Mois d'acquisition	Juin

Coef à appliquer	1,75
Taux d'amortissement dégressif	35%
Nb mois d'utilisation 1re année	7

Année	Valeur comptable Début d'exercice	Taux linéaire	Taux dégressif	Annuité d'amortissement linéaire	Amortissement dégressif	Amortissement dérogatoire
1	50 000	20%	35%	5 417	10 208	4 792
2	39 792	25%	35%	10 000	13 927	3 927
3	25 865	33%	35%	10 000	9 053	-947
4	16 812	50%	35%	10 000	8 406	-1 594
5	8 406	100%	35%	10 000	8 406	-1 594
6				4 583	0	-4 583

Taux dégressif : $100/5 \times 1,75 = 35\%$

Valeur comptable Début d'exercice =

Année 1 = Coût d'acquisition (pas de valeur résiduelle)

Année 2 = VNC de l'année 1

Amortissement =

Année 1 = $50\,000 \times 7/12 \times 35\%$

Année 2 = $39\,792 \times 35\%$

Taux linéaire =

Année 1 = $100/5$

Année 2 = $100/4$

Année 4 = Taux dégressif $35\% <$ Taux linéaire 50%

D'où l'amortissement de 4 et 5 : on utilise le taux linéaire (Année 4, $16\,812 \times 50\% = 8\,406$ et année 5, $8\,406 \times 100\%$).

Amortissement dérogatoire = Différence entre l'amortissement dégressif et linéaire

Comptabilisation des amortissements dérogatoires

Pour être déductible fiscalement, un amortissement doit être comptabilisé. L'amortissement dérogatoire résulte de la différence entre l'amortissement fiscal et l'amortissement comptable.

Il faut distinguer deux cas :

- si l'amortissement fiscal > à l'amortissement comptable : il faut enregistrer une dotation pour amortissement dérogatoire en débitant le compte 68725 par le crédit du 145 ;
- si l'amortissement fiscal devient < à l'amortissement comptable : il faut enregistrer une reprise sur amortissement dérogatoire en débitant le compte 145 par le crédit du 78725.

		Date de clôture			
68725		Dotation aux amortissements dérogatoires Amortissements dérogatoires Dotation aux amortissements en N	X		
	145			X	

Ou

		Date de clôture			
145		Amortissements dérogatoires Reprise amortissements dérogatoires	X		
	78725			X	