

Chapitre 2 - L'évaluation et comptabilisation des entrées d'immobilisations

Synthèse

Table des matières

1.	Rappel	3
2.	L'acquisition des immobilisations corporelles	3
2.1.	Les éléments du coût d'acquisition.....	3
2.2.	Comptabilisation de l'immobilisation	8
2.3.	Le traitement comptable des acquisitions d'immobilisations à l'étranger	9
3.	La production d'immobilisation corporelle	10
3.1.	Les éléments du coût de production	10
3.2.	Comptabilisation	11
4.	L'acquisition des immobilisations incorporelles	12
4.1.	Les éléments du coût d'acquisition.....	12
4.2.	Comptabilisation	13
5.	Les immobilisations incorporelles générées en interne.....	13
6.	L'acquisition des immobilisations financières.....	13
6.1.	Typologie des comptes	13
6.2.	L'acquisition et la comptabilisation des immobilisations financières	14
7.	Les cas spécifiques des immobilisations acquises avec des conditions particulières.....	15
7.1.	Les acquisitions avec clause de réserve de propriété	15
7.2.	Les acquisitions avec conditions résolutoires et suspensives	15

1. Rappel

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.

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**.

2. L'acquisition des immobilisations corporelles

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 ».

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 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).

Pour aller plus loin : <https://www.legifiscal.fr/impots-entreprises/impot-benefices/benefices-imposables-ir-is/immobilisation-frais-externes-formation.html>

- 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 €**.

- La prise en compte des coûts d'emprunt

Les coûts d'emprunt directement destinés à financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisations corporelles – incorporelles – stocks, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils remplissent certaines conditions :

- ils doivent concerner la période de production de cet actif jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive,
- ils doivent se rapporter à un actif éligible, c'est à dire qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu. Sont concernés les biens et services dont le cycle de production est supérieur à la durée de l'exercice,
- ils doivent être susceptibles de générer des avantages économiques futurs,
- ils doivent pouvoir être évalués de manière fiable,
- ils doivent être directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif.

Charges activables : intérêts des découverts, intérêts des emprunts à moyen et long terme, amortissement des primes d'émission ou de remboursement, amortissement de frais d'émission, différences de change sur emprunt en devises.

Montants incorporables : si le financement est spécifique, il n'y a pas de problème, par contre si le financement est général, on applique un taux moyen pondéré du coût des emprunts non affectés, aux dépenses relatives à l'actif.

A intégrer dans le compte 661 : charges d'intérêts en contrepartie de l'inscription en immobilisation (ou créer un compte spécifique 669). Evolution depuis le 1^{er} janvier 2025, le transfert de charges n'existe plus.

Fiscalement admis.

- Coûts de démantèlement.

Il s'agit de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel l'immobilisation est située. Ces coûts non encore engagés, a fortiori non décaissés, font l'objet d'un plan d'amortissement propre.

Les coûts de démantèlement... doivent être compris dans le coût d'entrée. Ces coûts (inclus dans la valeur de l'actif enregistré) correspondent à la contrepartie de l'obligation figurant au passif (provision).

Remarque: en fiscalité, les coûts de démantèlement doivent faire l'objet d'un plan d'amortissement distinct calculé sur la durée réelle d'utilisation dans les comptes individuels. La provision n'est pas déductible, mais compte tenu de sa comptabilisation, le résultat fiscal n'est pas affecté.

Récapitulatif :

	Prise en compte ?
Prix d'achat	OUI
R/R/R et escomptes	OUI
Droit de douane	OUI
TVA	NON
Autres taxes non récupérables (dont TVA non déductible)	OUI
Droits de mutation, honoraires...	OUI (option)
Coûts d'emprunt	OUI (option)
Frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en utilisation	OUI
Coûts de formation du personnel	OUI (option)
Coûts administratifs et autres frais généraux	NON sauf coûts de structure dédiés
Estimation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site	OUI
Coût de maintenance et entretien	NON
Frais de déplacement du bien postérieurs à la mise en utilisation	NON

Application pratique :

Pour financer la construction et l'exploitation d'une nouvelle usine, la société a effectué 2 emprunts pour un montant total de 500 000 €.

L'un de 200 000 € le 1er janvier N au taux de 6%,
Le second de 300 000 € le 1er janvier N au taux de 5%.

Le 1er janvier N, elle a fait l'acquisition du terrain pour 60 000 €. Les travaux de construction se sont déroulés du 1er janvier au 31 décembre. Le coût estimé est de 150 000 €. L'usine est opérationnelle depuis le 1er janvier N+1.

Taux moyen = $(200\,000 \times 6\% + 300\,000 \times 5\%) / (200\,000 + 300\,000) = 5,4\%$

Intérêt à intégrer dans le coût d'acquisition = $(60\,000 + 150\,000) \times 5,4\% = 11\,340\,€$.

Application pratique :

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.

Rq : pour la carte grise, il y a le choix de la mettre en charge (compte 635) ou en immobilisation (compte 2182).

2.2. Comptabilisation de l'immobilisation

X/X/N				
21.		Immobilisation corporelle	Coût d'acquisition	
44562	404	TVA déductible sur immobilisations	X (TVA)	
		Fournisseurs d'immobilisations		TTC

Application pratique : Suite de l'exemple.

1/08/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		40 869,60
	401	Fournisseurs		18

Fact n°954

Il est possible de regrouper le 401 et 404.

Les avances et acomptes versés sur commandes, il faut distinguer 2 comptes spécifiques :

- Le compte « 237 – Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles »
- Le compte « 238 – Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles »

Attention, depuis le 01-01-2023, la TVA est désormais exigible sur les acomptes liés aux livraisons de biens. En complément de l'écriture de l'acompte : 44562 à 44585 (TVA à régulariser) pour le montant de la TVA sur l'acompte. Le compte 44585 sera à solder au moment de l'enregistrement de la facture.

NB : les factures des coûts directement attribuables et des frais d'acquisitions activés, intervenant après la date de la réception de la facture d'acquisition et avant la date de la mise en service de l'immobilisation, **sont comptabilisées en charges ou en-cours (compte 231 à utiliser). Une régularisation doit être opérée à la clôture de l'exercice.**

2.3. Le traitement comptable des acquisitions d'immobilisations à l'étranger

- Les acquisitions intracommunautaires

La TVA est exigible à la date de la réception de la facture si cette dernière est délivrée avant le 15 du mois suivant la livraison : dans ce cas la TVA est auto-liquidée.

Application pratique :

Une entreprise a acquis une machine auprès d'un fournisseur allemand le 01.08.N pour 10 000 €.

1/08/N				
2154		Matériel industriel	10 000	
44562		TVA déductible sur immobilisations	2 000	
	4455.	TVA due importation.		2 000
	404	Fournisseurs d'immobilisations		10 000
		<i>Fact. n° XXX</i>		

- Les importations

Depuis le 1^{er} janvier 2022, la TVA à l'importation est recouvrée par la DGFiP et non plus par l'administration des douanes. Les assujettis à la TVA doivent auto liquider la TVA due à l'importation de biens sur leur déclaration de TVA.

Application pratique :

Une entreprise a acquis une machine auprès d'un fournisseur Américain le 01.08.N pour 10 000 €.

1/08/N				
2154		Matériel industriel	10 000	
44562		TVA déductible sur immobilisations	2 000	
	4452	TVA due intracom.		2 000
	404	Fournisseurs d'immobilisations		10 000
		<i>Fact. n° XXX</i>		

3. La production d'immobilisation corporelle

3.1. Les éléments du coût de production

Reprenre **les éléments du coût d'acquisition**. En complément :

Elle mesure le **travail réalisé par l'entreprise lorsqu'elle a travaillé pour elle-même afin de réaliser une immobilisation**.

Le coût de production comprend :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures entrant dans la composition du bien produit,
- les charges directes pouvant être attribuées de manière certaine au coût de production (salaires, charges sociales...),
- les charges indirectes qui peuvent être rattachées à la production du bien (consommation d'eau...)
- sur option, les commissions, honoraires et frais d'acte, ainsi que le coût de financement.

Les charges exceptionnelles ou les charges d'administration générale ne peuvent entrer dans le coût de production.

Attention, **la sous-activité** n'est pas prise en compte pour le calcul des charges indirectes fixes de production.

Application pratique :

Une entreprise a réalisé pour elle-même la construction d'un entrepôt de stockage situé sur un terrain lui appartenant. Les coûts calculés ont été les suivants :

Matières utilisées : 62 000 €

MOD : 18 500 €

Quote-part de charges indirectes de production : 4 800 €
Rémunération du dirigeant : 10 000 €

Le coût de production est de : 62 000 + 18 500 + 4 800 = 85 300 € (rémunération du dirigeant = exclusion => charge administrative).

3.2. Comptabilisation

Les charges engagées pour la production de l'immobilisation sont comptabilisées dans les comptes correspondants d'achats.

Par la suite, au débit on utilise le compte d'immobilisation classe 2 concerné. Si l'immobilisation n'est pas terminée, le compte 23 immobilisations **en cours** est approprié. Au crédit, la contrepartie s'enregistre dans un compte 72.

De cette manière, le résultat n'est pas affecté par la production immobilisée.

Si acompte, il faut utiliser le compte 238 – Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles.

Application pratique : suite de l'exemple, l'entrepôt est terminé le 14/05/N.

14/05/N				
213	722	Construction	85 300	85 300
		Production immo.		
		<i>Construction entrepôt.</i>		

Dans le cas où la production s'étale sur plusieurs exercices,

Application pratique :

La construction de l'entrepôt a débuté en octobre N-1. À la fin de l'exercice, des charges ont été engagées pour 20 000 €. La mise en service a lieu le 20 octobre N, les charges relatives à l'exercice N, ayant été de 60 000 €.

31/12/N-1				
231	722	Prod. Immo. en cours	20 000	20 000
		Production immo.		
		<i>Construction entrepôt.</i>		

20/10/N				
213		Construction	80 000	
	722	Production immo.		60 000
	231	Prod. Immo. en cours		20 000
		Construction entrepôt.		

Pour aller plus loin (TVA, livraison à soi-même) :

La loi de simplification de la vie des entreprises, ne s'applique pas aux entreprises partiellement assujetties à la TVA, le coefficient de déduction (CDE) n'affectant que la TVA déductible. Dans cette situation (une partie de la TVA déductible n'est pas récupérable) :

213		Construction	X	
44562		TVA sur immo *	X	
	722	Production immo.		X
	44571	TVA collectée		X

TVA collectée = coût de production (hors intérêt) * 20%. Pour la TVA déductible = coût de production (hors intérêt) * 20% * CDE. La différence (montant de la TVA non déductible) est inscrite en immobilisation.

4. L'acquisition des immobilisations incorporelles

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.

4.1. Les éléments du coût d'acquisition

Même principe que pour les immobilisations corporelles.

Coût d'acquisition = Prix d'achat - RRR et escomptes + taxes non déductibles + Droits de douane + Dépenses directement attribuables (frais de mise en service, honoraires, commissions, droits d'enregistrement, les coûts des tests permettant de s'assurer que l'actif fonctionne correctement).

4.2. Comptabilisation

Cette rubrique comporte les éléments suivants :

- **compte 205** : concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, quotas d'émission,
- **compte 206** : droit au bail, « pas-de-porte », il correspond au montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant des conventions que de la législation,
- **compte 207** : Il s'agit des éléments incorporels du fonds de commerce, qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparée au bilan (ex : stock) et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entité. Il est composé principalement de la clientèle, de l'achalandage, de l'enseigne, du nom commercial et des parts de marché,
- **compte 208** : fichiers clients acquis (listes et autres bases de données).

Même principe que pour les immobilisations corporelles. Les cas particuliers seront développés dans les chapitres suivants.

5. Les immobilisations incorporelles générées en interne

Même principe que pour les immobilisations corporelles (compte 232 - Production immobilisée en cours pour les immobilisations incorporelles). Les cas particuliers seront développés l'année prochaine.

6. L'acquisition des immobilisations financières

6.1. Typologie des comptes

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

Les titres inscrits en **immobilisations financières** :

- **261. Titres de participation** : actions ou parts sociales dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise (permet d'exercer une influence ou d'en assurer le contrôle). Ce contrôle est présumé lorsque la détention du capital est > 10 %.

- **273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)** : investissement dans un portefeuille de titres pour en tirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante, sans intervenir dans la gestion de la société émettrice.
- **271/272. Titres immobilisés** : titres dont la détention n'est pas jugée utile à l'activité de l'entreprise, mais dont elle ne peut pas envisager la cession à court terme.

Les titres inscrits en **valeurs mobilières de placement** :

- **503. VMP – Actions ; 506. VMP – Obligations ; 508. Autres VMP** : titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance. Il peut s'agir d'un placement de trésorerie à coût terme ou d'un placement spéculatif.

6.2. L'acquisition et la comptabilisation des immobilisations financières

Le coût d'acquisition des titres est évalué selon les règles générales d'évaluation applicables aux immobilisations (de même pour les VMP).

Les frais d'acquisition (honoraires, commission, frais de publicité..) sont inclus dans le coût d'acquisition des titres ou inscrits en charges (627.) au choix de l'entreprise. L'inscription en immobilisation constitue la méthode de référence.

Application pratique :

Acquisition de 4 000 actions de la société A pour 100 € l'action le 14 mai. Cet achat permet à l'entreprise de posséder 40 % du capital. Les frais s'élèvent à 3 000 HT.

H1 : méthode de référence.

14/05/N				
261		Titres de participation	43 000	
44562		TVA sur immobilisations	600	
	512/404	Banque / Frs immo.		43 600
		<i>Achat de titres.</i>		

H2 : inscription en charges.

14/05/N				
261		Titres de participation	40 000	
627		Frais sur titres	3 000	
44566		TVA sur ABS	600	
	512/404	Banque / Frs immo.		43 600
		<i>Achat de titres.</i>		

7. Les cas spécifiques des immobilisations acquises avec des conditions particulières

7.1. Les acquisitions avec clause de réserve de propriété

La clause de réserve de propriété a pour objet, dans un contrat de vente, de suspendre le transfert de propriété à l'acheteur jusqu'au moment du paiement de la totalité du prix. Tant que le prix n'est pas réglé, le bien vendu reste la propriété du vendeur.

Selon le PCG, les achats et ventes assortis d'une clause de réserve de propriété doivent être enregistrés **comme de simples acquisitions pour lesquels le transfert de propriété n'est pas suspendu au paiement intégral du prix** (l'écriture d'acquisition ne change pas).

L'acheteur et le vendeur doivent porter au bilan, sur une ligne de regroupement distincte, le montant des immobilisations frappées « dont ... € avec clause de réserve de propriété ».

7.2. Les acquisitions avec conditions résolutoires et suspensives

Dans le cadre d'une acquisition avec conditions résolutoires, le transfert de propriété est immédiat, mais la vente est annulée si un évènement futur se produit.

Avec les conditions suspensives, le transfert de propriété est subordonné à la réalisation d'un évènement futur. L'acquisition est comptabilisée à la date de livraison dans un compte d'avances (compte 238). La conclusion définitive de la vente est reportée à la date où la condition est réalisée.