

Chapitre 4: Les immobilisations corporelles

I. Définition et éléments constitutifs des immobilisations corporelles

A. Définition d'une immobilisation corporelle

"Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de 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." (PCG - article 211-6).

Une immobilisation corporelle a donc

- Un caractère physique
- Est détenu dans un objectif précis
- Pour une durée supérieure à l'exercice en cours.

1. La distinction entre une immobilisation corporelle et un stock

Contrairement à l'immobilisation corporelle, le stock est destiné à être vendu ou consommé dans le cours normal de l'activité pendant l'exercice en cours.

Exemple : Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stock et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation.

Mais les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période (PCG - article 213-21).

2. La distinction entre une immobilisation corporelle et une charge

Les **dépenses** qui ne répondent pas aux **conditions cumulées de définition et de comptabilisation des actifs** et qui ne sont pas attribuables au coût d'acquisition ou de production [...], doivent être comptabilisées en **charges** [...]. (PCG - article 511-1)

3. Exception: les biens de peu de valeur

Par dérogation, le PCG prévoit que les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice (PCG - article 212-7). Cette possibilité constitue ainsi une décision de gestion à prendre par l'entreprise.

Le PCG ne précise pas les éléments concernés, ni le seuil d'application de cette tolérance. En conséquence, les règles fiscales sont appliquées en comptabilité :

- champ d'application: matériel et outillage, matériel de bureau, renouvellement courant de meubles meublants de bureau (chaises, tables, etc.) à l'exclusion de l'équipement initial ;
- seuil d'application: valeur unitaire n'excédant pas 500 € HT.

B. Décomposition des immobilisations corporelles

1. Définition et comptabilisation d'un composant

L'article 214-9 du PCG définit un composant comme un **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.

Ces caractéristiques spécifiques aux composants nécessitent l'utilisation soit d'un taux, soit d'un mode d'amortissement propre ne correspondant pas à celui retenu, d'un point de vue général, pour l'immobilisation concernée.

Le composant identifié doit cependant être significatif et doit conserver ce caractère au moment du remplacement ou de la sortie de l'actif.

En pratique, plus la durée d'utilisation dans l'entreprise d'une immobilisation donnée est longue et plus son coût est élevé, plus il est nécessaire de faire apparaître des composants, afin de refléter au mieux les conditions d'utilisation de l'actif via le plan d'amortissement.

Exemple

Une entreprise acquiert des locaux neufs pour lesquels elle prévoit une durée d'utilisation de 40 ans. Il est probable que cette durée d'utilisation fasse apparaître des composants tels que toiture, chaufferie, ascenseurs qui devront être renouvelés sur une durée plus courte que 40 ans. En revanche, si elle prévoit une durée d'utilisation de son actif sur 20 ans (avec, au besoin, la prise en compte d'une valeur résiduelle à l'issue des 20 ans liée à la revente), il est possible qu'aucun composant ayant une durée d'utilisation plus rapide ne soit mis en évidence.

Les **composants** identifiés doivent être **comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements** (même s'ils n'avaient pas été identifiés à l'origine) et faire l'objet d'un plan d'amortissement séparé.

La partie principale de l'immobilisation décomposée est appelée « structure ».

Le renouvellement d'un composant peut avoir pour conséquence une augmentation de la valeur d'origine de l'immobilisation corporelle.

2. Les catégories de composants

En pratique, deux catégories de composants peuvent être identifiées au plan comptable :

a. les composants de 1^{ère} catégorie : les éléments destinés à être remplacés ;
 b. les composants de 2^{ème} catégorie : les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretiens ou de grandes révisions.

a) Les composants de 1^{ère} catégorie

Il s'agit des éléments principaux d'une immobilisation corporelle devant faire l'objet de remplacements à intervalles réguliers pendant la durée d'utilisation prévue pour l'immobilisation.

b. Les composants de 2^{ème} catégorie

« Les 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 doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grande révision n'a été constatée [...] (PCG -article 214-10). Les dépenses d'entretien concernées sont celles ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

Exemple : - Dans le secteur du transport routier de marchandises: obligation de remise en état des semi-remorques frigorifiques aux termes de la 6^{ème} et de la 9^{ème} année ; contrôle des citernes hydrocarbures tous les 3 ans (contrôle visuel) et tous les 6 ans (contrôle d'étanchéité) imposé par le règlement des transports de matières dangereuses par route ;

La méthode de comptabilisation par composants de gros entretiens ou de grandes révisions exclut la constatation de provisions pour gros entretiens ou grandes révisions. Une **option comptable** est donc à prendre par les entreprises entre les deux méthodes comptables suivantes :

- approche par composants ;
- constitution d'une provision pour gros entretiens ou de grandes révisions.

La méthode comptable retenue doit être mentionnée dans l'annexe.

Seule l'approche par composants est compatible avec le référentiel IFRS. En effet, les dépenses de 2^{ème} catégorie ne répondent pas aux critères de définition d'un passif. La dépense de gros entretien/grande révision ne génère pas

d'obligation actuelle, elle ne sera réalisée que si l'entité veut continuer à utiliser l'actif dans le futur.

Traitement fiscal des composants de 2ème catégorie

Au plan fiscal, les dépenses d'entretien doivent demeurer des charges et n'entrent pas dans le champ d'application des composants. Si l'entreprise a choisi de considérer ces dépenses comme un composant, les dotations excédentaires constatées sur le plan comptable doivent être réintégrées extra-comptablement.

C. Méthodologie de détermination des composants

Le Comité d'urgence du CNC fournit une méthodologie de détermination des composants pouvant être mise en œuvre par l'entreprise.

Il convient d'identifier les éléments principaux des immobilisations corporelles :

- devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers ;
- ayant des durées d'utilisation différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent.

En conséquence, le Comité d'urgence du CNC définit deux étapes :

- une première étape technique : une étude préalable doit être faite par les services techniques de l'entreprise quant aux possibilités de ventilation des éléments principaux en composants et aux fréquences de renouvellement de ces derniers ;
- une deuxième étape comptable : les données techniques doivent être rapprochées des règles de comptabilisation des actifs. Les propositions techniques confrontées aux données historiques de remplacement ou, le cas échéant, de constatation de provisions pour grosses réparations seront, le plus souvent, revues pour arrêter un nombre plus réduit de composants. Il convient à cet égard, de prendre notamment en compte le caractère significatif de la décomposition mise en évidence (importance relative du composant par rapport à la valeur totale de l'immobilisation).

II. Évaluation d'une immobilisation corporelle à la date d'entrée

L'évaluation des immobilisations corporelles échangées, apportées ou acquises à titre gratuit a été traitée dans le chapitre précédent. Seront successivement analysés dans cette partie :

- l'évaluation des immobilisations corporelles acquises à titre onéreux ;
- l'évaluation des immobilisations corporelles produites par l'entreprise ;
- les aspects particuliers liés à la TVA.

A. Immobilisation corporelle acquise à titre onéreux

Les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition.

Selon le PCG (article 213-8), le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué :

- de son prix d'achat;
- de tous les coûts qui lui sont directement attribuables;
- des coûts relatifs à son démantèlement (le cas échéant) ;
- des coûts d'emprunts (sur option comptable d'activation, ce dispositif étant limité aux actifs éligibles).

Tous les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'immobilisation et qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction sont comptabilisés en charges.

1. Le prix d'achat

Le prix d'achat inclut les droits de douane et taxes non récupérables mais s'entend net des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus.

Aucune disposition n'est prévue en cas de différé de règlement au-delà des conditions habituelles de crédit. Précisons que les normes IAS 16 « Immobilisations corporelles » et IAS 38 « Immobilisations incorporelles » prévoient, dans ces circonstances, de retenir la valeur actualisée du paiement comme coût d'entrée,

2. Les coûts directement attribuables

- a. Nature des coûts

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.

Exemple :

Coûts directement attribuables

- coûts des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation ;
- coûts de préparation du site et frais de démolition nécessaires à la mise en place de l'immobilisation ;
- frais de livraison et de manutention initiaux ;
- frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens ;
- coûts liés aux essais de bon fonctionnement, déduction faite des revenus nets provenant de la vente des produits obtenus durant la mise en service (tels que des échantillons) ;
- honoraires de professionnels comme les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils, etc.

Coûts qui ne font pas partie des coûts des immobilisations

- coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;
- coûts de relocalisation d'une affaire dans un nouvel emplacement ou avec une nouvelle catégorie de clients (incluant le coût de la formation du personnel) ;
- coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées;
- coûts des rémunérations et autres avantages au personnel ne résultant pas directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation.

Source : extrait de l'avis 2004-15 du CNC

b. Période d'incorporation des coûts

« Les coûts **sont attribués au coût de l'immobilisation à compter de la date** à laquelle la direction a pris, et justifie au plan technique et financier, la **décision de l'acquérir** ou de la **produire** pour l'utiliser ou la céder ultérieurement, et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs [...] » (PCG - article 213-10).

Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation est **en place et est en état de fonctionner** selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés en dehors de la période comprise entre ces deux dates doivent être comptabilisés en charges. (PCG - article 213-12)

Exemple :

Les coûts suivants sont exclus du coût des immobilisations corporelles :

- les coûts encourus lorsque des actifs, en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, ne sont pas encore mis en production ou fonctionnent en dessous de leur pleine capacité ;

- les pertes d'exploitation initiales ;

- les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif atteigne le niveau de performance prévu ;

- les coûts de réinstallation ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entité.

Source: extrait de l'avis 2004-15 du CNC

c. Cas particulier des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes

La définition des coûts directement attribuables à l'acquisition ou à la construction de l'actif inclut les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes. Le PCG prévoit toutefois un traitement alternatif dans les comptes individuels : ces **frais** peuvent, sur **option**, être **comptabilisés en charges** (PCG - article 213-8).

Dans les comptes individuels, deux méthodes comptables sont donc autorisées :

- rattachement au coût d'acquisition de l'immobilisation,

- ou comptabilisation en charges (solution non compatible avec le référentiel IFRS).

Ce traitement alternatif permet de ne pas pénaliser les entreprises d'une perte éventuelle de la déductibilité fiscale immédiate. En effet, leur inclusion dans le coût de l'immobilisation a pour conséquence d'étaler leur déduction fiscale (au fur et à mesure de l'amortissement du bien) ou même de la reporter jusqu'à la date de sortie de l'immobilisation dans le cas d'immobilisations non amortissables (terrains, par exemple).

L'option comptable concernant le traitement des frais d'acquisition d'immobilisations est **irrévocable** et s'applique à **toutes les immobilisations corporelles et incorporelles acquises**. Une option distincte s'applique aux titres immobilisés, y compris titres de participation, et aux titres de placement.

Dans les comptes consolidés, ces frais doivent être inclus dans le coût d'acquisition de l'immobilisation

3. Coûts de démantèlement

a) Principe

Le **coût d'acquisition** d'une immobilisation corporelle **comprend** en outre l'estimation initiale **des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration** du site sur lequel elle est située en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks (PCG - article 213-8).

b) Dépenses visées

Les dépenses concernées s'inscrivent dans l'une des trois situations suivantes :

- le démantèlement touche les grandes installations de type centrale nucléaire, plate-forme pétrolière et plus généralement toutes les constructions qui entraînent une dégradation immédiate ;

- l'enlèvement concerne les éléments démantelés et les déchets pollués ou non ;

- la remise en état de site vise à redonner au site son aspect initial ou un aspect naturel sur un sol dépollué ou décontaminé selon le cas.

Il convient par ailleurs de distinguer deux types de coûts :

-les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site encourus dès la mise en exploitation d'une installation industrielle (dégradation immédiate) ; ces coûts font l'objet d'un traitement comptable spécifique ;

-les coûts encourus au fur et à mesure de l'exploitation (dégradation progressive) ; ils sont constatés par des provisions étalées sur la durée de l'exploitation, incorporables au coût de production des stocks, au rythme effectif de la dégradation (dépréciation des carrières, par exemple).

c) Modalités de comptabilisation

L'avis 2005-H du 6 décembre 2005 du CU du CNC précise les modalités de comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site dans les comptes individuels.

L'obligation de l'entité est constatée sous la forme d'une provision, car il s'agit d'un passif pour lequel le montant et/ou l'échéance ne sont pas connus avec précision.

L'actif (le composant) enregistré en contrepartie de la provision pour démantèlement, enlèvement et remise en état, est évalué de la même façon que le passif et comprend les coûts directement nécessaires à l'extinction de l'obligation. Il en est ainsi, par exemple des coûts directement attribuables aux opérations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site, proprement dites, qu'elles soient réalisées par l'entreprise elle-même ou par des prestataires externes, y compris les études préalables d'estimation, de faisabilité et de préparation.

4. Cas particulier des dépenses de sécurité et environnementales

Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs (PCG - article 212-4). Selon l'avis du 2005-D du Comité d'urgence, ces dispositions ne concernent pas toutes les dépenses de mise en conformité, mais seulement les dépenses d'acquisition, de production d'immobilisations et d'amélioration répondant de manière cumulative aux trois 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.

Ces dépenses peuvent concerner :

- la création d'immobilisations nouvelles (ex. : station d'épuration, installation de filtres dans une cheminée) ;

-les améliorations apportées à des installations existantes qui donneront lieu à la comptabilisation d'une immobilisation distincte (exemple de nouveaux processus de manipulation de produits chimiques) ;

-les dépenses ultérieures de sécurité ou environnementales à réaliser sur les immobilisations existantes acquises ou créées.

Éléments pris en compte dans le coût d'acquisition d'une immobilisation

Éléments	Prise en compte	Observations
Prix d'achat	OUI	
Remises, rabais commerciaux, escomptes de règlement	OUI	En moins
Droits de douane	OUI	En plus
Taxe sur la valeur ajoutée	NON	
Autres taxes non récupérables	OUI	En plus
Droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes	OUI	Option pour une comptabilisation en charges (Voir)
Immobilisations de sécurité ou pièces de rechange indispensables	OUI	
Coût d'emprunt	OUI	Option si l'actif est éligible (voir chapitre 3
Frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en utilisation du bien	OUI	
Frais de déplacement du bien postérieurs à la mise en utilisation	NON	Option pour la constatation d'une provision (voir titre C § 2.2)
Frais d'amélioration du bien nécessaires à la mise en utilisation	OUI	
Dépenses prévisionnelles de gros entretien ou de grande révision	OUI	
Coût de formation du personnel à l'utilisation du bien	NON	
Coûts de maintenance et d'entretien	NON	
Coûts administratifs et autres frais généraux	NON	À l'exception des coûts de structure dédiés
Estimation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site	OUI	

B. Immobilisation corporelle produite

« Les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production [...] » (PCG - article 213-1).

1. Coût de production

« Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour une immobilisation acquise. Il peut être calculé par référence au coût de production des stocks si l'entité produit des biens similaires pour la vente » (PCG - article 213-14).

Le coût de *production d'une immobilisation corporelle* est égal:

- au 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 bien ou du service. Les charges directes sont les charges qu'il est possible d'affecter, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien ou d'un service déterminé. (PCG - article 213-15)

Les coûts d'emprunts peuvent être rattachés au coût de production des actifs éligibles si cette méthode comptable a été retenue.

La quote-part de charges correspondant à la sous-activité de l'entreprise n'est pas incorporable au coût de production. Le taux d'activité correspond au rapport de l'activité réelle de l'entité sur son activité normale.

2. Période d'activation des coûts

Comme pour une immobilisation corporelle acquise, les coûts incorporables au coût de production sont ceux engagés à compter de la date à laquelle la direction a pris, et justifie au plan technique et financier, la décision de la produire pour l'utiliser ou la céder

ultérieurement, et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs. L'activation des coûts cesse lorsque l'immobilisation est **en place et en état de fonctionner** selon l'utilisation prévue par la direction.

Schémas comptables

La production d'une immobilisation corporelle est comptabilisée en plusieurs phases :

- dépenses comptabilisées en comptes de charges par nature au fur et à mesure de leur réalisation ;
- si l'opération n'est pas achevée à la clôture de l'exercice, ces charges sont neutralisées en créditant le compte 722. Production immobilisée - Immobilisations corporelles par le débit du compte 231. Immobilisations corporelles en cours;
- à l'issue de la période de fabrication, l'immobilisation est enregistrée au débit du compte de classe 2 concerné, par le crédit des comptes 231 pour la partie en cours à la clôture de l'exercice précédent, et 722 pour les coûts engagés durant le présent exercice ;
- si l'entreprise a opté pour l'incorporation des coûts d'emprunt, ces derniers sont d'abord enregistrés en charges financières, puis contrepassés par le crédit du compte 796. Transferts de charges financières, afin de ne pas fausser le résultat courant de l'entité;
- la production d'immobilisation étant considérée comme une livraison à soi-même au plan fiscal, l'opération est passible de la TVA, générant de la TVA collectée et de la TVA déductible.

Éléments pris en compte dans le coût de production d'une immobilisation

Éléments	Prise en compte	Observations
Coût d'acquisition des matières premières	OUI	(Voir ci-dessus titre A)
Charges directes de production	OUI	
Charges indirectes variables de production	OUI	
Charges indirectes fixes de production	OUI	À l'exception de la quote-part de charges correspondant à la sous-activité
Immobilisations de sécurité ou pièces de rechange indispensables	OUI	
Coût d'emprunt	OUI	Option si l'actif est éligible (Nécessite une longue période de préparation ou de production)
Frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en utilisation du bien	OUI	
Frais de déplacement du bien postérieurs à la mise en utilisation	NON	
Dépenses prévisionnelles de gros entretien ou de grande révision	OUI	Option pour la constatation d'une provision
Coût de formation du personnel à l'utilisation du bien	NON	
Coûts de maintenance et d'entretien	NON	
Coûts administratifs et autres frais généraux	NON	À l'exception des coûts de structure dédiés
Estimation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site	OUI	

III. Traitement comptable des dépenses ultérieures

A. Règles générales

Les dépenses ou les coûts qui ne correspondent pas aux conditions générales de comptabilisation d'un actif sont comptabilisées en charges (PCG - article 213-19). Comme les immobilisations corporelles, ils sont comptabilisés à l'actif uniquement si les deux conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué(e) avec une fiabilité suffisante.

Les critères de comptabilisation sont identiques pour tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, qu'il s'agisse des coûts initiaux ou des coûts encourus ultérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretiens ou grandes révisions.

Ainsi, les dépenses ultérieures peuvent correspondre à :

- des dépenses courantes d'entretien et de maintenance : elles sont comptabilisées en charges car elles n'augmentent pas les avantages économiques futurs ;
- des coûts significatifs de remplacement ou renouvellement d'un composant ou d'un élément d'immobilisation, comptabilisés à l'actif, la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé étant comptabilisée en charges.

B. Renouvellement d'un composant

Deux cas de figure peuvent se présenter :

- le composant a été identifié à l'origine ;
- le composant n'a pas été identifié à l'origine.

1. Composant identifié à l'origine

Les coûts de renouvellement du composant sont enregistrés à l'actif et amortis en fonction de son utilisation. Lors du remplacement du composant, la valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges.

2. Composant non identifié à l'origine

« Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement, si les conditions de comptabilisation d'un actif sont remplies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretiens ou de grandes révisions, si aucune provision pour gros entretiens ou grande révision n'a été constatée [...] » (PCG - article 213-20). Les dispositions pratiques d'application de cette règle ne sont pas précisées par les textes comptables.

Dans l'instruction du 30 décembre 2005, l'administration fiscale apporte les précisions suivantes quant aux modalités de reconstitution de la VNC de l'élément remplacé en deux temps :

- en reconstituant la valeur brute de l'élément remplacé à la date du remplacement, selon l'une des deux méthodes rationnelles et cohérentes explicitées ci-dessous, lorsque le prix d'origine de l'élément remplacé ne peut être déterminé avec précision. Il est ainsi possible de reconstituer la valeur du composant :
 - soit en déterminant la valeur de chaque élément par rapport au coût total de l'immobilisation en fonction du coût actuel à neuf des différents éléments ayant les mêmes caractéristiques techniques,
 - soit à partir de la ventilation opérée pour des immobilisations semblables en tenant compte des différences techniques et de l'évolution des prix.

Exemple : Lorsque le remplacement porte sur un élément incorporé à un immeuble, la valeur brute de l'élément remplacé peut être reconstituée à partir de la valeur à neuf du nouveau composant corrigée du taux d'inflation depuis la date d'investissement d'origine ou de l'indice du coût de la construction.

- - en reconstituant les amortissements pratiqués sur cet élément à partir de sa valeur brute reconstituée et en fonction de la durée d'amortissement de l'immobilisation.

Cependant, il est admis, à titre de simplification, que pour les petites entreprises, la valeur brute de l'élément remplacé est égale au coût du remplacement. Sont concernées les

entreprises qui ne dépassent pas, à la clôture de l'exercice, deux des trois critères suivants :

- un total du bilan inférieur ou égal à 4 000 000 € ;
- un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 8 000 000 € ;
- un nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice inférieur ou égal à 50.

C. Pièces de rechange et matériel d'entretien

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stock et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles dans deux cas de figure :

- si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période ;
- si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle (PCG - article 213-21).

IV. LES AMORTISSEMENTS

À toute date postérieure à la date d'entrée, l'immobilisation corporelle doit être évaluée en tenant compte de ses amortissements.

A Définitions

1. Actif amortissable

Un **actif amortissable** est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable. L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable : physique, technique, juridique. Ces critères ne sont pas exhaustifs. Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères. (PCG - article 214-1)

L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif. (PCG - article 214-2)

Si l'utilisation n'est pas déterminable, l'actif correspondant n'est pas amortissable.

Les critères de limitation de l'usage dans le temps sont définis ainsi

- Physique : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'entité ou par le passage du temps ;
- Technique : l'évolution technique entraîne une obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique. Il en est notamment ainsi en cas de nouvelles normes de conformité rendant l'actif obsolète ;
- Juridique : l'utilisation est limitée dans le temps pour des raisons légales ou contractuelles, notamment en raison de l'expiration d'une protection ;
- Économique : l'utilisation est limitée dans le temps en raison du cycle de vie des produits générés par cet actif.

Exemple : La société Archimède a construit un bâtiment situé sur le domaine public. La concession est de 15 ans et le bâtiment devra être laissé à la collectivité publique à la fin de la concession. La durée d'usage de ce bâtiment peut être estimée à 25 ans. Le bâtiment devra être amorti sur la durée la plus courte des critères physique et juridique, soit 15 ans.

2. Valeur brute

La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation.

3. Valeur résiduelle

La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable. Le seuil de signification retenu est généralement de 10 % de la valeur de l'immobilisation.

4. Montant amortissable

Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

5. Amortissement d'un actif

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

6. Plan et mode d'amortissement

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable. Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité.

La durée de consommation prévue est généralement exprimée par un nombre d'années. Elle peut être aussi déterminée en unités d'œuvres (heures de fonctionnement, nombre de pièces fabriquées, kilomètres parcourus par un véhicule) lorsque ces dernières reflètent plus correctement que le temps écoulé, le rythme de consommation des avantages économiques.

Il faut retenir comme mode de calcul de l'amortissement, celui qui reflète le mieux le rythme des avantages attendus. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté (article 214-13 du PCG).

B. Règles générales d'amortissement des immobilisations corporelles

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice. (article 214-10 du PCG)

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif. (article 214-11 du PCG)

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'entité.

Lorsque l'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme indéterminable, devient déterminable, l'actif est amorti sur l'utilisation résiduelle.

Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toutefois, toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.

C. Le calcul des amortissements et le plan d'amortissement

Sur le plan comptable, l'amortissement se doit d'être le plus fidèle possible au rythme de consommation des avantages économiques attendus, c'est pourquoi l'amortissement comptable est qualifié de mode économique. Il se calcule en pratique selon trois méthodes :

- la méthode de l'amortissement calculé en fonction de paramètres d'utilisation de l'immobilisation (fonction de la production réalisée ou du nombre d'heures d'utilisation) est à privilégier. Même si cette méthode est plus difficile à mettre en œuvre et est très rarement utilisée, elle est à privilégier ;
- la méthode de l'amortissement linéaire, c'est -à -dire un étalement égalitaire de la valeur amortissable de l'immobilisation sur sa durée d'utilisation. À défaut de mode économique plus adapté c'est ce mode linéaire qui sera appliqué ;
- la méthode de l'amortissement dégressif s'il est économiquement justifié.

Sur le plan fiscal, l'amortissement se calcule selon deux méthodes :

- l'amortissement linéaire, c'est-à-dire un étalement égalitaire sur la durée de vie (dite durée d'usage) estimée de l'immobilisation ;
 - l'amortissement dégressif, tel qu'il est prévu par l'article 39 A du CGI, le taux d'amortissement dégressif étant obtenu en multipliant l'amortissement linéaire par des coefficients variables suivant la durée d'utilisation de l'immobilisation.
- Ces coefficients sont mentionnés dans le tableau suivant :

Coefficients d'amortissement dégressif

Durée normale d'utilisation	Biens acquis ou fabriqués
Trois ou quatre ans	1,25
Cinq ou six ans	1,75
Supérieure à 6 ans	2,25

Le plan d'amortissement d'une immobilisation doit être adopté dès la mise en service du bien. Il est à noter la possibilité de recourir à un amortissement qualifié d'exceptionnel pour certains biens. Souvent, ce mode d'amortissement « incitatif » permet une durée d'amortissement fiscale de 12 mois. Il prend alors la forme d'un amortissement dérogatoire.

D. Les amortissements dérogatoires

Les amortissements dérogatoires sont des amortissements ou fractions d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement comptable¹ et comptabilisés en application de textes fiscaux.

Les amortissements dérogatoires font partie des provisions réglementées.

Les amortissements dérogatoires peuvent se présenter notamment dans les trois cas suivants: lorsqu'en fiscalité, on a utilisé un amortissement dégressif, alors qu'en matière comptable, l'amortissement est linéaire ;

lorsque la durée d'amortissement fiscal est plus courte que la durée d'amortissement comptable ;

lorsque, pour la détermination de la valeur amortissable de l'immobilisation, on a tenu compte d'une valeur résiduelle, alors que l'amortissement fiscal a été calculé sur la valeur brute de l'immobilisation.

À titre d'exemples, quelques cas de figures d'amortissements dérogatoires :

Liste de cas de figures d'amortissements dérogatoires

Fiscalité	Comptabilité
Dégressif / 5 ans	Linéaire / 5 ans
Linéaire / 5 ans	Linéaire / 8 ans
Linéaire / 5 ans	Linéaire / 5 ans / VR = significative ¹

(1) On peut considérer comme valeur résiduelle significative une valeur supérieure à 1 000 € ou à 10 % du montant total.

Remarque

La première année, si la dotation aux amortissements comptables est supérieure à la dotation fiscale, il ne sera constaté aucun amortissement dérogatoire sur toute la durée. Une réintégration fiscale dans le tableau 2059 A de la fraction comptable excédentaire de la dotation fiscale sera opérée.

E. La révision du plan d'amortissement

Le principe de la permanence des méthodes s'applique aux amortissements des immobilisations. L'article 214-14 du PCG permet la révision du plan en cours d'exécution lorsque l'on constate pour le bien une modification significative des conditions d'utilisation (durée, rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif). Cette modification peut porter sur les exercices futurs, elle peut aussi être effectuée au titre des exercices antérieurs.

Que ce soit sur les exercices futurs ou passés, la révision s'effectue au compte de résultat, c'est pourquoi elle est qualifiée de méthode dite « prospective » [...]. Suivant la méthode prospective, la révision des exercices antérieurs se constate par une dotation exceptionnelle (compte 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels des

¹ Amortissement « comptable » = tout amortissement constaté selon les règles comptables du PCG. C'est à dire une répartition du montant amortissable sur la durée d'utilisation. L'amortissement « comptable » s'oppose à l'amortissement « fiscal » qui est déterminé selon les règles fiscales.

immobilisations»), si l'amortissement constaté était insuffisant, ou par une reprise (compte 7811 « Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles»), si l'amortissement constaté était trop important.

La révision des exercices futurs se constate par la modification du plan d'amortissement.

Dans l'annexe et pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou les exercices ultérieurs (art. 832-3-2 du PCG).

V. Les dépréciations

A Définitions

1. Dépréciation

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

2. Valeur nette comptable

La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.

3. Valeur actuelle, valeur vénale, valeur d'usage

- La **valeur actuelle** est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée élément par élément.

- La **valeur vénale** est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

- La **valeur d'usage** (ou valeur d'utilité en IFRS) d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des **flux nets de trésorerie attendus**. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus.

B Détermination de la dépréciation

L'entité doit apprécier, à **chaque clôture des comptes** et à chaque situation intermédiaire, s'il **existe** un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur. Lorsqu'il existe un **indice de perte** de valeur, un **test de dépréciation** est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle.

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

- externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement ;
- internes: obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions.

Si la **valeur actuelle** d'un actif immobilisé devient **inférieure** à sa **valeur nette comptable**, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une **dépréciation**. Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est-à-dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié. Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure.

En particulier, lorsque l'indice montrant que l'actif avait pu perdre de la valeur a disparu ou diminué, la valeur comptable est réestimée, la dépréciation est ajustée et le plan d'amortissement est modifié de manière prospective.

Toutefois, la valeur nette comptable d'un actif, augmentée suite à la reprise d'une dépréciation, ne doit pas être supérieure à la valeur nette comptable qui aurait été déterminée (valeur brute moins amortissements) si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.