La valeur d'entrée d'une immobilisation
dans le patrimoine de l'entreprise

Les immobilisations constituent une rubrique comptable source de nombreuses difficultés et de nombreux problèmes. Les [immobilisations corporelles et incorporelles](file:///T%3A%5CCERPEG%5CCERPEG%20site%20old%5Cressdiscipl%5Ccompta%5Cvaleurimmobilisation.htm#immobilisationcorporelles) représentent souvent une partie importante de l'actif total d'une entreprise ; c'est pourquoi elles sont significatives dans la présentation des états financiers. De plus, le fait de savoir si une dépense accroît l'actif ou constitue une charge d'exploitation peut avoir un effet important sur les résultats de l'entreprise. La conception patrimoniale du bilan conduit également à souligner le fait que seuls les biens dont l'entreprise est propriétaire doivent figurer à l'actif. Les biens dont elle a l'usage, notamment en [location](file:///T%3A%5CCERPEG%5CCERPEG%20site%20old%5Cressdiscipl%5Ccompta%5Cmotclecomptabilite.htm#location) ou en [crédit-bail,](file:///T%3A%5CCERPEG%5CCERPEG%20site%20old%5Cressdiscipl%5Ccompta%5Cmotclecomptabilite.htm#creditbail) sans en avoir la propriété, ne sont pas enregistrés en immobilisations et ne figurent donc pas au bilan. Cette analyse qui privilégie l'approche juridique au détriment de la conception économique ne fait plus l'unanimité, notamment au nom de l'image fidèle. En fait, une entreprise peut recourir à plusieurs solutions pour se procurer une immobilisation. Elle peut l'obtenir par [achat](file:///T%3A%5CCERPEG%5CCERPEG%20site%20old%5Cressdiscipl%5Ccompta%5Cmotclecomptabilite.htm#coutacquisition), [la produire](file:///T%3A%5CCERPEG%5CCERPEG%20site%20old%5Cressdiscipl%5Ccompta%5Cmotclecomptabilite.htm#coutproduction), la recevoir dans le cadre d'un [apport en nature](file:///T%3A%5CCERPEG%5CCERPEG%20site%20old%5Cressdiscipl%5Ccompta%5Cmotclecomptabilite.htm#apport), par voie d'échange voire [à titre gratuit.](file:///T%3A%5CCERPEG%5CCERPEG%20site%20old%5Cressdiscipl%5Ccompta%5Cmotclecomptabilite.htm#biensgratuit)

Les immobilisations

D'après l'article 10 du décret du 29.03.1983, "les biens destinés à servir de façon durable dans l'entreprise constituent des immobilisations. Ces biens ne se consomment pas par le premier usage". C'est le critère de la durée qui permet de qualifier d'immobilisation un bien que l'on vient d'acquérir, c'est lui qui permet en particulier d'établir la distinction entre immobilisations et charges d'exploitation. Mais le PCG prévoit par ailleurs un régime particulier s'appliquant à certains biens de faible valeur (PCG 321.-4). La pratique comptable s'aligne en fait sur la règle fiscale à condition que le prix unitaire hors taxe n'excède pas 500 €.

L'Avis du CNCC, Bull. N° 13, mars 1974, assimile aux immobilisations les dépenses "ayant pour effet d'augmenter la valeur d'un élément d'actif du patrimoine ou celles qui ont pour effet de prolonger la durée normale d'utilisation du bien au-delà de la période d'amortissement prévue.

Les immobilisations corporelles et incorporelles

Le PCG ne donne pas une définition précise des immobilisations incorporelles. "Ce sont des immobilisations autres que corporelles ou financières". Les immobilisations corporelles sont "les choses sur lesquelles s'exercent un droit de propriété". Il s'agit en fait d'éléments qui ont une consistance physique, par opposition aux éléments incorporels.

Une dépense accroît l'actif ou constitue une charge d'exploitation

Le critère de durée d'utilisation permet en général de résoudre les difficultés. Mais le problème se pose en général lorsqu'il s'agit d'une dépense visant, par exemple, la mise en conformité du matériel de production. En effet, pour l'administration fiscale, toutes les dépenses de mise en conformité du matériel de production ont la nature d'immobilisation alors que du point de vue comptable, elles s'analysent dans la plupart des cas comme des charges. La norme IASC N° 16 "Immobilisations corporelles" apporte plus de précisions à ce sujet.

Biens pris en location ou en crédit-bail

Les coûts de la location et le crédit-bail constituent des charges d'exploitation normalement déductible du résultat de l'exercice. Toutefois, le détail de ces opérations portant sur les immobilisations doit être mentionné dans l'annexe.

Crédit-bail

Opération de location de biens - immobiliers et mobiliers - donnant la faculté au locataire d'acquérir ledit bien en fin de contrat, moyennant un prix convenu à l'avance, et tenant compte des versements effectués au titre des loyers.

Coût d'acquisition (achat)

"A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition" ; Art. 123-18 du code de commerce. Le coût d'une immobilisation est constitué par son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non remboursables, et par tous les frais directs engagés pour mettre l'immobilisation en état de marche en vue de son utilisation prévue.

Le coût de production d'immobilisations par l'entreprise pour elle-même

Le coût de production d'un bien s'obtient en additionnant les éléments suivants (PCG 321- 13) :

- le coût d'acquisition des matières consommées pour la production du bien ;

- les autres coûts engagés par l'entreprise, au cours des opérations de production (charges directes de production et les charges indirectes de production). Les charges financières, les frais de recherche et de développement, les frais généraux d'administration générale font l'objet d'un traitement particulier, selon la spécificité du bien produit.

Apports en nature

Les immobilisations reçues à titre d'apport en nature sont comptabilisées pour les valeurs respectives inscrites dans l'acte d'apport.

Les biens reçus à titre gratuit

Les biens reçus à titre gratuit sont évalués à leur valeur vénale, c'est-à-dire le prix qu'accepterait de payer un acquéreur éventuel de l'entreprise dans l'état et le lieu où se trouve le bien en question. Il en est de même pour les biens acquis pour 1 €.

Les éléments du patrimoine doivent être évalués lors de leur entrée dans l'entreprise. Plusieurs méthodes d'évaluation peuvent être appliquées. Mais le P.C.G. préconise la méthode dite des "coûts historiques" fondée sur les notions de coût d'acquisition, de coût de production et de valeur vénale.

Les règles d'évaluation sont édictées par l'article 123-18 du code de commerce (loi du 30.04.1983) et l'article 7 du décret du 29.11.1983.

L'article 123-18, al. 1 stipule que : "A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale et les biens produits à leur coût de production". Ces dispositions sont reprises par le P.C.G. 321-3.  Pour l'application de l'article 123-18 du code de commerce, l'article 7 du décret du 29.11.1983 définit le coût d'acquisition, le coût de production et la valeur vénale.

Le coût d'acquisition
(Acquisition des immobilisations à titre onéreux)

L'entrée d'une immobilisation doit être enregistrée en comptabilité au coût d'acquisition du bien. Selon le P.C.G art.321-2, le coût d'acquisition s'obtient en additionnant :

- le prix convenu, après déduction des taxes légalement récupérables, c'est-à-dire le montant en euros résultant de l'accord des parties à la date de l'opération.

-les frais accessoires, après déduction des taxes légalement récupérables, c'est-à-dire les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du bien (par exemple : droit de douane pour les biens importés, frais de transport, frais d'installation et de montage, TVA et taxes non récupérables par l'entreprise). Le fait que les frais accessoires aient été réalisés par l'entreprise elle-même ne fait pas obstacle à leur inscription en coût d'acquisition.

Avant le 1er janvier 2005, les droits de mutation, les honoraires ou commissions et frais d'actes n'étaient pas considérés comme des frais accessoires et étaient comptabilisés en charges. Ces charges pouvaient peuvent être étalées sur plusieurs exercices. Depuis le 1/1/2005, "dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition peuvent sur option être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges (art. 321-10 du PCG 2005)". S'ils sont comptabilisés en charges ils ne peuvent plus comme auparavant faire l'objet d'un étalement par l'inscription en charges à répartir sur plusieurs exercices.

Sur le plan fiscal, frais d'acquisition ne font pas partie du coût d'acquisition des immobilisations. Ils constituent des charges immédiatement déductibles du résultat de l'exercice concerné.

En fait, le prix d'entrée du bien a un caractère définitif. Il est totalement indépendant des modalités de paiement. La valeur d'entrée du bien ne sera pas affectée par les variations particulières dues aux conditions de paiement, achat contre rente viagère, achat libellé en monnaies étrangères, variations du pourcentage de déduction de la TVA par exemple. Les escomptes sur paiement du prix stipulé ne doivent pas être pris en compte (art.321-10 du PCG 2005). Il faut également tenir compte des remises, ristournes, rabais obtenus même s'ils sont constatés lors d'un exercice ultérieur. Il y a alors remise en cause de la valeur d'origine du bien et recalcul des amortissements sur cette nouvelle base pour ces biens.

Pour aller plus loin...

Mémento Pratique comptable Francis Lefebvre 2009 (art. 1450 à 1790 et 5800 à 6000)
Mémento Pratique fiscal Francis Lefebvre 2005 (art. 850 à 948)
Comptabilité approfondie, DECF - DESCF - MSTCF, par G. LANGLOIS, M. FRIEDERICH & A. BURLEAU, FOUCHER, Paris, 1999, pages 17 à 27.