

Comptabilisation des frais d'études

LA PROBLEMATIQUE

La distinction entre investissement et fonctionnement en matière de frais d'études peut se révéler délicate. Afin d'éviter des erreurs nécessitant des écritures de régularisation de nature budgétaire, il convient de bien distinguer ce qui peut relever de l'investissement et du fonctionnement.

LES PRINCIPES GENERAUX

Les différents comptes de frais d'études

Distinction entre les frais inscrits en charges (617) et en immobilisations (2031 / 231x)

Les frais d'étude constituent de manière générale des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils sont engagés. Ils s'imputent en M14 (comme en M52, M71 et M57) au **compte 617 «Etudes et recherches»**.

A noter que les frais d'études préliminaires de projet, précédant la décision de la collectivité d'acquérir ou de produire une immobilisation, sont imputés au débit du compte **617 « Études et recherches »**.

Toutefois, s'agissant des frais d'études envisagés en vue de la réalisation d'investissements, il est admis de les imputer à la section d'investissement au compte **2031 «Frais d'études»¹** en tant qu'immobilisations incorporelles. Pour déterminer si les frais d'études sont immobilisables ou non, le plan comptable général (PCG), dont s'inspire les instructions des collectivités territoriales (M14, 52, 71 et 57), précise que pour pouvoir être inclus dans le coût d'acquisition d'une immobilisation, les frais accessoires, dont les frais d'études, **doivent être engagés durant la phase d'acquisition de l'immobilisation**. Cette phase d'acquisition débute à la date à laquelle l'entité a pris et justifié au plan technique et financier la **décision d'acquérir l'immobilisation**.

Les frais d'études préliminaires, qui visent à examiner la faisabilité d'un projet d'investissement afin d'aider la collectivité à prendre une décision de gestion, sont donc exclus du coût de l'immobilisation et doivent être imputés au compte 617. Les frais d'études intervenant après la décision de lancer la procédure sont imputés au compte 2031, et ce même si la réalisation de l'opération peut être interrompue ou abandonnée par la suite.

Les frais d'études peuvent être inclus dans le coût d'entrée d'une immobilisation, lorsqu'ils sont engagés durant la phase d'acquisition (ou de production), c'est-à-dire la période qui

¹ Hors frais liés à des opérations spécifiques d'urbanisme (ex : frais d'études engagés pour la création de zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager à comptabiliser au compte 202).

court à compter de la décision de la collectivité d'acquérir ou de produire une immobilisation et qui prend fin lorsque cette immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la collectivité. **Les dépenses engagées avant ou après cette période sont obligatoirement comptabilisés en charges.**

Par « décision d'acquérir ou de produire une immobilisation », il convient d'entendre la décision d'acheter un bien identifié répondant à la définition d'un actif immobilisé ou la décision de réaliser des travaux d'investissement précisément désignés. Il ne s'agit pas d'une décision relative à la réalisation d'un investissement éventuel, mais bien de la validation d'un projet ou d'un bien identifié et déterminé sur les plans techniques et financiers. Cette décision prend la forme d'une délibération. La seule inscription de crédits budgétaires ne constitue pas une décision d'acquisition (ou de production) d'une immobilisation ou de réalisation de travaux. La délibération à retenir correspond à celle qui définit les équipements quant à leur nature et leur coût financier, et non celle prenant un engagement de principe sur le projet, conformément à l'article 311-8 du Code de l'urbanisme.

Exemples :

- *Compte 617 : diagnostic des conditions d'accessibilité des bâtiments recevant du public et du plan de mise en accessibilité de la voirie et des aménagements des espaces publics (la nécessité ou non d'effectuer des travaux n'est pas établie) ;*
- *Comptes 2x : frais d'ingénierie et d'architecte faisant suite à la décision d'acquérir et de démolir un immeuble, frais d'études en vue de la réalisation de travaux sur des réseaux d'électrification, frais d'études concernant le parc et le réseau informatique suite à la décision de la collectivité d'acheter du matériel.*

D'une manière générale, les grands principes à respecter en matière d'imputation Investissement / Fonctionnement sur les frais d'études portent sur :

- le contrôle du bien (désormais la notion de contrôle est majeure dans la détermination d'un actif et donc d'une immobilisation) ;
- La certitude du projet : certitude de réalisation de l'immobilisation in fine
- Le lien avec l'immobilisation

Distinction entre les frais inscrits au compte 2031 et aux comptes 231x

Les frais d'études effectués par des tiers en vue de la réalisation d'investissements sont imputés directement au compte 2031 « Frais d'études ». Ils sont virés à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) ou du compte définitif d'imputation (compte 21 si les travaux sont effectués au cours du même exercice) lors du **lancement des travaux**² par opération d'ordre budgétaire

Les études postérieures au commencement des travaux sont imputées directement au compte 23 ou compte 21, à l'instar des autres coûts à inclure dans le coût d'acquisition ou de production de l'immobilisation. Les frais d'études engagés pendant la phase de réalisation des travaux sont donc retracés directement au compte 23x ; ils ne peuvent plus être rattachés au coût d'entrée dès l'achèvement des travaux.

² Rappel : dès qu'il est constaté que les frais d'études ne seront pas suivis de réalisation, les frais correspondants sont amortis sur une période qui ne peut dépasser cinq ans.

Exemples :

- *Compte 2031 : études d'architecte pour expertiser la faisabilité de l'opération ciblée, études de maîtrise d'œuvre sur les conditions de mise aux normes d'installation, études géotechniques et avec fouilles ;*
- *Comptes 23x : dépenses liées à l'intervention du coordonnateur SPS imposée par le code du Travail, honoraires des géomètres, dépenses d'installations provisoires des maisons de chantier hébergeant les ouvriers, dépenses de désamiantage engagées à l'occasion de l'acquisition d'un immeuble....*

LES SOLUTIONS PRATIQUES

Cas rencontrés (exemples d'interprétation) :

Type de prestation	Imputation comptable
Étude générale en amont d'une opération d'équipement sans certitude de réalisation du projet (étude d'impact sur l'environnement, étude sur la faune et la flore ...)	Compte 617 (cf. page 226 de l'instruction M57)
Études relatives à l'élaboration, la modification et la révision des documents d'urbanisme	Compte 202
Étude générale en amont d'une opération d'aménagement avec intention de réalisation du projet (complément d'études sur l'aménagement d'un terrain) A noter que les frais de concertation, d'enquête publique et d'affichage légal, peuvent être immobilisés s'ils sont engagés durant la phase d'acquisition de l'immobilisation. Cette phase d'acquisition débute à la date à laquelle l'entité a pris et justifié au plan technique et financier la décision d'acquiescer l'immobilisation. Ces dépenses postérieures à la délibération de création de l'opération d'aménagement pourront donc être immobilisées (comptes 2031 ou 2033) avant même le vote de la délibération approuvant le programme des équipements publics à réaliser.	Compte 2031 ou 2033 (pour affichage légal et insertion)
Étude transverse avant lancement du projet sur une opération d'aménagement avec propriété des terrains mixtes privés / Ville	Si la majorité des parcelles appartient à la collectivité : Compte 2031 Si la majorité des parcelles appartient au privé : Compte 617 Communication par mail du périmètre de l'opération et du pourcentage de propriété de la collectivité (il s'agit d'une pièce justificative permettant d'évaluer le critère majoritaire ou non)

Type de prestation	Imputation comptable
Étude avant lancement du projet sur du patrimoine collectivité (études sur l'implantation des bâtiments, sur le traitement des déchets ...)	Compte 2031
Études nécessaires à l'investissement réalisées alors que les travaux sont lancés et tant que l'opération n'est pas clôturée	Compte 231XX
Études réalisées dans le cadre de projets de cessions bien précis (diagnostics structure, amiante, plomb, dépollution)	<p>Deux cas se présentent :</p> <ul style="list-style-type: none"> Étude très générale pour diagnostic la présence ou non d'amiante ou de plomb sans idée du résultat et sans décision de procéder à des travaux nécessaires à la poursuite de l'activité : ces études sont des charges (compte 617) ; Si en revanche, l'amiante et le plomb ont déjà été détectés, l'étude approfondie sur les modalités de travaux est inscrite en 2031 <p>Dans le cas de cession, on pourrait considérer qu'il s'agit dans la majorité des cas, du cas 2. Compte 2031 puis bascule au compte 21XX définitif avant cession.</p> <p>Point d'attention : Si l'étude est obligatoire préalablement à la cession, elle peut être rattachée au coût de l'immobilisation, donc elle s'impute directement au compte 21XXX</p>
Frais de géomètre : Ce ne sont pas des frais d'études	<p>Deux cas :</p> <ul style="list-style-type: none"> S'il s'agit d'un accessoire de l'immobilisation (nécessité de réalisation de ces frais dans le cadre de la cession future) = immobilisables et imputation directe au 21XXX 617 si les honoraires de géomètre ne sont pas directement liés au projet conduisant à l'opération d'équipement.
AMO prestations intellectuelles débouchant potentiellement sur un projet d'investissement, le projet devant être ultérieurement retenu par un vote	Il s'agit de dépenses de fonctionnement à imputer au compte 611.
Étude de faisabilité de l'implantation d'une salle de commandement dans une caserne la décision d'implantation a déjà été prise	Imputation au compte frais d'études 2031
AMO élaboration du dossier de consultation des entreprises et suivi des travaux	Imputation au 2031
Diagnostic des conditions d'accessibilité aux personnes handicapées d'un bâtiment public ou de la voirie	Il s'agit de dépenses de fonctionnement à imputer au compte 617.