Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

INSTRUCTION

N° 06-007-M9 du 23 janvier 2006

NOR : BUD R 06 00007 J

Texte publié au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

PASSIFS, ACTIFS, AMORTISSEMENTS ET DÉPRÉCIATIONS DES ACTIFS

ANALYSE

Règlements du comité de la réglementation comptable.
Mise à jour des instructions M9.

Date d'application : 01/01/2006

MOTS-CLÉS

ÉTABLISSEMENT PUBLIC NATIONAL ; GROUPEMENT D'INTÉRÊT PUBLIC ;
ÉTABLISSEMENT PUBLIC À CARACTÈRE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL ;
ÉTABLISSEMENT PUBLIC À CARACTÈRE SCIENT ET TECHNO ;
COMPTABILITÉ ; PASSIF ; ACTIF CORPOREL ; ACTIF INCORPOREL ; AMORTISSEMENT

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

EP	GIP											

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

7ème Sous-direction - Bureau 7D

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

PRÉAMBULE

La présente instruction a pour objet d'intégrer dans le référentiel comptable des établissements publics nationaux soumis aux instructions dites « M9 » (M9-1 ; M9-2 ; M9-3 ; M9-4 ; M9-5 ; M9-5-1 ; M9-9 ; M9-10) les nouveaux règlements concernant les actifs et les passifs. Il s'agit d'une avancée importante dans la mise à jour des référentiels comptables des établissements publics, qui s'inscrit en parallèle avec la mise en œuvre de la LOLF au sein de l'Etat.

Elle est également complémentaire de la notion d'opérateur de l'Etat. La circulaire n° 4BCJS-05-3152 du 1er août 2005 relative à la préparation des budgets des établissements publics comporte d'ores et déjà des fiches nouvelles portant sur la comptabilisation des actifs et leur dépréciation et sur la qualité comptable.

Cette mise à jour du référentiel comptable est une étape importante dans la production de comptes sincères et fiables par les établissements publics. En effet, la comptabilité est un outil utile à la gestion et elle assure une visibilité indispensable pour éclairer en amont les prises de décisions. Par ailleurs, elle constitue le support indispensable à la communication financière, notamment lors de la présentation du compte financier devant les conseils d'administration. Enfin, elle alimente les systèmes de contrôle de gestion et de comptabilité analytique.

De ce point de vue, disposer de comptes sincères et fiables, notamment en vue de leur certification qui est ouverte aux établissements publics dotés d'un agent comptable depuis la loi sur la sécurité financière du 1er août 2003, est une exigence permanente et un objectif stratégique de la direction générale de la comptabilité publique. Cet objectif est également complémentaire de la mise en œuvre de la nouvelle comptabilité de l'Etat dans le cadre de la LOLF : à partir du 1er janvier 2006, les participations détenues par l'Etat seront évaluées à la valeur d'équivalence et reposeront également sur la fiabilité des comptes des opérateurs et des autres entités contrôlées.

C'est pourquoi la direction générale de la comptabilité publique souhaite développer un plan d'actions pluriannuel (2006-2008) sur la qualité comptable des établissements publics. La mise à jour du référentiel comptable des établissements publics est une première étape.

Sa mise en œuvre suppose un dispositif d'accompagnement auprès des établissements publics. Ce dispositif est en cours d'élaboration et sera porté à la connaissance des établissements publics à la fin du 1er trimestre 2006, le passage aux nouvelles normes comptables impliquant dans de nombreux cas la formation des acteurs, la mise à jour des procédures de gestion et l'adaptation des systèmes d'information. Cet accompagnement se justifie par l'étendue et la complexité de la réforme comptable, qui doit être ensuite adaptée par chaque établissement à son contexte propre.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur Général de la Comptabilité Publique
LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA 7ÈME SOUS-DIRECTION

BRUNO SOULIÉ

SOMMAIRE

PRÉAMBULE 1

INTRODUCTION 6

1. LES PASSIFS 9

1.1. Définition d'un passif 9

1.2. Comptabilisation d'un passif 9

1.2.1. Obligation de l'EPN à l'égard d'un tiers à la date de clôture de l'exercice 9

1.2.2. Sortie de ressources certaine ou probable au bénéfice du tiers à la date d'établissement des comptes sans contrepartie au moins équivalente attendue du tiers après la date de clôture 10

1.2.3. Estimation avec une fiabilité suffisante 10

1.2.4. Cas particuliers 11

1.3. Évaluation d'un passif 11

1.3.1. À la date d'entrée 11

1.3.2. Postérieurement à la date d'entrée 11

1.4. Dispositions relatives aux provisions pour risques et charges 12

1.4.1. Définition des provisions pour risques et charges 12

1.4.2. Règles de comptabilisation des provisions pour risques et charges 12

1.4.3. Évaluation des provisions pour risques et charges 13

1.4.4. Technique budgétaire et comptable 15

1.4.5. Présentation des provisions pour risques et charges dans les documents de synthèse 15

1.5. Dettes, charges à payer et passif éventuel 16

1.5.1. Dette 16

1.5.2. Charges à payer 16

1.5.3. Passif éventuel 16

1.6. Présentation schématique de comptabilisation d'un passif 17

1.7. Les passifs : ce qu'il faut retenir 18

2. LES ACTIFS 19

2.1. Définition d'un actif 19

2.2. Reconnaissance d'un actif 19

2.2.1. Contrôle de la ressource 19

2.2.2. Avantages économiques futurs et potentiel de services attendus 20

2.3. Comptabilisation d'un actif 20

2.3.1. Critères généraux 20
2.3.2. Règles de comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne 21
2.4. Immobilisations corporelles et incorporelles 23
2.4.1. Définitions 23
2.4.2. Règles d'évaluation des immobilisations acquises à titre onéreux ou produites à la date d'entrée dans le patrimoine 23
2.4.3. Règles d'évaluation des immobilisations échangées, apportées ou acquises à titre gratuit à la date d'entrée dans le patrimoine 27
2.4.4. Comptabilisation par composants 28
2.5. Stocks 32
2.5.1. Définition 32
2.5.2. Règles d'évaluation des stocks à la date d'entrée dans le patrimoine de l'EPN 33
2.5.3. Présentation dans l'annexe 33
2.6. Charges constatées d'avance 34
2.7. Charges différées et charges à étaler 34
2.8. Traitement du coût des emprunts 34
2.8.1. 1er traitement autorisé : comptabilisation en charges 34
2.8.2. 2ème traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif 35
2.9. Les actifs : ce qu'il faut retenir 36
3. L'AMORTISSEMENT DES ACTIFS 37
3.1. Définition d'un actif amortissable 37
3.1.1. Utilisation 37
3.1.2. Utilisation déterminable 37
3.2. Amortissement 38
3.2.1. Définition 38
3.2.2. Caractère obligatoire de la comptabilisation 38
3.3. Plan d'amortissement 38
3.3.1. Principes 38
3.3.2. Base amortissable 39
3.3.3. Modification du plan d'amortissement 39
3.4. Amortissement d'un actif par composants 40
3.5. Technique budgétaire et comptable 42
3.6. Présentation des amortissements à l'annexe 42
3.7. Les amortissements : ce qu'il faut retenir 43
4. LA DÉPRÉCIATION DES ACTIFS 44

4.1. Définitions 44
4.1.1. Définition de la dépréciation 44
4.1.2. Définition des différentes valeurs 44
4.2. Règles d'évaluation 45
4.2.1. Indices de dépréciation 45
4.2.2. Test de dépréciation 46
4.3. Caractère obligatoire de la comptabilisation 46
4.4. Suivi des dépréciations 46
4.5. Cas particulier des dépréciations des stocks 47
4.6. Technique budgétaire et comptable 47
4.7. Présentation des dépréciations dans les documents de synthèse 48
4.7.1. Au compte de résultat 48
4.7.2. À l'annexe 48
4.8. Les dépréciations : ce qu'il faut retenir 49
5. CONCLUSION 50
5.1. Changement de méthodes comptables 50
5.2. Impact fiscal 50

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Plan de comptes 52
ANNEXE N° 2 : Fonctionnement des comptes 54
ANNEXE N° 3 : Traitement des options exercées antérieurement à l'application du règlement n° 2004-06 au 1er janvier 2005 56

INTRODUCTION

Cette instruction s'inscrit en parfaite cohérence avec la circulaire n° 4BCJS-05-3152 du 1er août 2005 relative à la préparation des budgets des établissements publics nationaux à caractère administratif (EPA), industriel et commercial (EPIC), et scientifique et technologique (EPST) ainsi que des groupements d'intérêt public (GIP) - Année 2006.

Elle s'applique à l'ensemble des établissements publics (voir infra), y compris ceux ayant la qualité d'opérateurs de l'Etat dès lors qu'ils ont le statut d'EPA, d'EPIC ou de GIP. Cette instruction permet ainsi de rapprocher le référentiel comptable des opérateurs de l'Etat des normes comptables de l'Etat mises en œuvre dans le cadre de la LOLF.

Le règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC) n° 99-02[1] constitue le Plan comptable général (PCG). Actualisé et codifié, le « PCG 1999 » est la source d'un droit comptable cohérent et évolutif : en effet, il est cohérent avec les textes d'un niveau supérieur (loi et décret comptables) et permet l'insertion des règlements du CRC qui font évoluer le texte initial.

Les règlements du CRC font l'objet d'un arrêté d'homologation interministériel sur la base d'avis émis par le Conseil national de la comptabilité (CNC).

Depuis la réforme des institutions de normalisation comptable de 1998 (loi n° 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière), les règlements du CRC, les avis du CNC, y compris ceux du Comité d'urgence, et les recommandations du CNC constituent le corpus comptable français.

Depuis 1999, le CRC, chargé d'élaborer, en liaison avec le CNC, les règles comptables applicables aux entités qui sont tenues d'établir des documents comptables, a adopté de nombreuses modifications au PCG dont les plus importantes résultent des trois règlements[2] suivants :

- règlement n° 2000-06 du CRC du 7 décembre 2000 relatif aux passifs[3] qui s'applique aux comptes des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2002 ;
- règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs[4] qui s'applique aux comptes des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005 ;
- règlement n° 2004-06 du CRC du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs[5] qui s'applique aux comptes des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.

Ces règlements établissent une nouvelle définition des passifs, des actifs, des amortissements et des dépréciations et déterminent de nouvelles règles de comptabilisation et d'évaluation.

Ils s'inscrivent dans le contexte plus large des travaux de convergence du PCG vers les normes internationales IFRS (*International Financial Reporting Standarts*) engagés depuis 2000 et soutenus par la Commission européenne. L'objectif assigné à la réforme est de se doter d'un corps de règles comptables homogènes afin d'améliorer la lisibilité et la comparabilité des comptes.

Outre les modifications apportées au plan de comptes (changements d'intitulés, création et suppression de comptes) présentés en annexes de l'instruction, les innovations majeures induites par les règlements portent sur les points suivants :

---

[1] homologué par arrêté interministériel du 22 juin 1999

[2] en ligne sur le site http://www.finances.gouv.fr/CNCompta/réglementation

[3] homologué par arrêté interministériel du 17 janvier 2001

[4] homologué par arrêté interministériel du 27 décembre 2002

[5] homologué par arrêté interministériel du 24 décembre 2004

- La *nouvelle définition des passifs* impacte les règles de constitution et d'évaluation des provisions pour risques et charges et en limite le champ : dorénavant, une provision pour risques et charges n'est notamment comptabilisée que si le risque ou la charge résulte d'une *obligation certaine* de l'établissement envers un tiers et qu'une sortie de ressources est probable.

De même, le règlement ne parle plus « d'éventualité » et réserve le terme de « passif éventuel » à une obligation qui n'est ni probable ni certaine et qui, dans ce cas, fait l'objet d'une information dans l'annexe.

En outre, l'estimation de la provision est faite sur la base de toutes les informations disponibles à la date d'arrêté des comptes (exercice N+1) et non pas à la date de clôture de l'exercice (30.12.N). Il s'agit d'une précision importante puisque dorénavant, toute information nouvelle postérieure à la date de clôture de l'exercice doit être prise en compte dans le calcul de la provision.

Par ailleurs, le terme « provision », adossé à la norme IAS 37, est réservé aux provisions figurant au passif, c'est-à-dire aux provisions pour risques et charges.

- La *nouvelle définition des actifs* introduit la notion de *contrôle de la ressource* qui ne s'entend pas exclusivement au sens juridique du terme (la propriété). Le coût d'entrée des actifs est redéfini et les postes de charges différées, de charges à étaler et de frais d'acquisition des immobilisations sont supprimés.

Pour comptabiliser une immobilisation à l'actif, il faut notamment que l'établissement s'assure qu'il bénéficiera des « avantages économiques futurs correspondants », au sens flux de trésorerie ou potentiel de services.

La comptabilisation d'un *actif par composants* devient la règle : les différents composants significatifs de l'actif doivent être identifiés et comptabilisés de manière séparée dès l'entrée de l'actif. Ainsi, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

- La *nouvelle définition des amortissements* se réfère à la notion d'*utilisation* et non à des usages ou pratiques généralement admises. L'amortissement est étroitement lié aux caractéristiques propres à l'établissement, lequel décide comment il entend utiliser le bien. En conséquence, une modification éventuelle de l'utilisation prévue initialement entraînera, de facto, la révision du plan d'amortissement.

- Enfin, à chaque clôture d'exercice, l'établissement doit apprécier, pour chaque actif (y compris ceux qui sont amortis), s'il existe un indice quelconque montrant qu'il a pu perdre de la valeur ; le cas échéant, l'établissement doit effectuer *un test de dépréciation* et, s'il y a lieu, comptabiliser cette dépréciation.

Les règlements du CRC, et par conséquent, la présente instruction, ont vocation à s'appliquer à l'ensemble des établissements publics nationaux (EPN), aux groupements d'intérêt public (GIP) dès lors qu'ils relèvent des règles applicables aux EPA ou aux EPIC, ainsi qu'aux établissements publics locaux d'enseignement, aux établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole et aux établissements publics locaux d'enseignement relevant du ministère de la Mer.

En effet, les instructions M9, si elles comportent des « aménagements » au PCG afin de tenir compte des spécificités résultant de l'appartenance de ces structures à la sphère publique, n'en demeurent pas moins fondées sur un référentiel commun : *le plan comptable général,* conformément à l'article 52 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

L'instruction présente les changements induits par les nouvelles méthodes comptables. Elle abroge toutes dispositions contraires existantes dans les instructions M9. Les articles cités dans le texte renvoient aux articles du PCG dans sa version consolidée, c'est-à-dire mise à jour des règlements du CRC.

Enfin cette instruction a pour objet de donner un caractère réglementaire à la mesure de simplification qui vise à supprimer l'autorisation préalable de la DGCP pour l'ouverture des comptes énumérés en annexe n° 1.

Les modalités pratiques de passage aux nouvelles normes comptables supposent un dispositif de déploiement et de formation. Cet accompagnement se justifie par l'étendue et la complexité de cette réforme qui doit être adaptée au contexte propre de chaque établissement et peut impliquer des évolutions de leurs systèmes d'information.

1. LES PASSIFS

Le règlement *CRC n° 2000-06* en définissant de manière plus rigoureuse les passifs a modifié notamment les règles de constitution et d'évaluation des provisions pour risques et charges.

1.1. DÉFINITION D'UN PASSIF

La définition d'un passif est la suivante (art. 212-1) :

1. Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une *obligation* de l'entité à l'égard d'un *tiers* dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une *sortie de ressources* au bénéfice de ce tiers, *sans contrepartie* au moins équivalente attendue de celui-ci.

2. Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

L'obligation peut être légale, réglementaire (exemples : responsabilité civile, obligations de nature fiscale, obligation de remettre en état des installations, …) ou contractuelle (dette à l'égard d'un fournisseur qui a livré une marchandise ou rendu un service).

Elle peut également découler des pratiques passées de l'EPN, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'il assumera certaines responsabilités.

Dans ce cas, l'EPN n'a pas d'autres solutions réalistes que d'éteindre l'obligation résultant de l'attente qu'il a ainsi créée. Il en est ainsi, par exemple, des remboursements ou échanges par un distributeur des marchandises retournées (avis CNC n° 2000-01 §1.1.).

3. Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non, y compris un membre du personnel (art. 212-1 et avis CNC n° 2000-01 § 1.1.).

4. L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

5. La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

Constituent donc des passifs au sens du PCG, les provisions pour risques et charges, les dettes, les charges à payer.

1.2. COMPTABILISATION D'UN PASSIF

A la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture (art. 312-1/2).

La comptabilisation d'un passif résulte donc de la combinaison des conditions suivantes.

1.2.1. Obligation de l'EPN à l'égard d'un tiers à la date de clôture de l'exercice

L'obligation doit exister à la *date de clôture de l'exercice* (art. 312-1/2) soit au 31.12.N.

Si l'obligation n'est qu'éventuelle à cette date, celle-ci ne constitue pas un passif (dette ou provision) mais un *passif éventuel* qui n'est pas comptabilisé au bilan mais mentionné dans l'annexe (art. 312-5) (voir § 1.5.3. « Passif éventuel »).

Le *fait générateur* de l'obligation doit exister à la date de clôture de l'exercice, soit au 31.12.N.

1.2.2. Sortie de ressources certaine ou probable au bénéfice du tiers à la date d'établissement des comptes sans contrepartie au moins équivalente attendue du tiers après la date de clôture

1.2.2.1. Sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes

La sortie de ressources doit être certaine ou probable. Le règlement CRC n° 2000-06 ne donne pas de définition du niveau de probabilité requis ; il en est de même de l'avis n° 2001-01 : il s'agit d'un jugement d'appréciation des responsables de la production des comptes. A l'inverse, si la sortie de ressources est éventuelle, il s'agit d'un *passif éventuel* qui ne donne pas lieu à comptabilisation mais est mentionné dans l'annexe.

Cette probabilité de sortie de ressources est estimée *à la date d'établissement des comptes c'est-à-dire* **à** *la date d'arrêté des comptes* par le conseil d'administration de l'EPN (donc au plus tard le 30.04.N+1) et non pas à la date de clôture de l'exercice (31.12.N).

1.2.2.2. Sans contrepartie au moins équivalente attendue du tiers après la date de clôture

La sortie de ressources doit être *sans contrepartie au moins équivalente* attendue du tiers après la date de clôture (art. 312-1/2).

La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'EPN attend du tiers envers lequel il a une obligation (art. 212-1/5).

On peut estimer qu'il n'y a passif que lorsque la contrepartie attendue du tiers est inférieure à la sortie de ressources de l'EPN.

Exemple :

l'obligation pour l'EPN de livrer une marchandise à un client ne constitue pas un passif à comptabiliser dans la mesure où le premier doit livrer la marchandise commandée au second en contrepartie de payer ladite obligation. En revanche, il peut y avoir provision à comptabiliser si entre la date de commande et la date de livraison le cours du produit sur le marché baisse.

Exemple :

suite à un changement de mission de l'EPN, celui-ci doit se séparer de salariés à qui les indemnités de licenciement sont versées et une formation payée par l'EPN, donnée au cours de l'exercice suivant. Par ailleurs, les salariés qui demeurent dans l'EPN recevront une formation pour les préparer à leur nouvelle mission.

- Les dépenses futures de formation aux salariés licenciés donnent lieu à la naissance d'un passif car l'EPN n'attend plus de contrepartie de ces derniers ;
- Les dépenses futures de formation aux salariés non licenciés ne donnent pas lieu à la naissance d'un passif car l'EPN attend une contrepartie de ces derniers.

Ainsi, les produits constatés d'avance constituent des passifs (art. 312-9). Les revenus perçus ou comptabilisés en produits par l'EPN, au titre de prestations ou marchandises restant à réaliser ou à livrer après la date de clôture, constituent une obligation contractuelle de l'EPN envers le tiers bénéficiaire de la prestation ou de la marchandise à délivrer ou à livrer (passif en nature).

1.2.3. Estimation avec une fiabilité suffisante

L'utilisation d'*estimations* est essentielle pour l'évaluation d'un passif dont le montant est, par nature, moins précis que celui des autres postes du bilan.

Pour être comptabilisé, le passif doit être évalué avec une fiabilité suffisante. Cette évaluation est faite sur la base de toutes les informations disponibles à la date d'arrêté des comptes (avis CNC n° 2000-01 § 1.3.1.).

Les cas où l'évaluation du montant de l'obligation *ne peut être faite avec une fiabilité suffisante* (art. 312-3) sont exceptionnels ; dans une telle situation, aucun passif n'est comptabilisé mais l'annexe doit être enrichie d'informations complémentaires (art. 531-2 « Etat des provisions »).

Pour plus de précisions sur la notion d'estimations et notamment la prise en compte d'évènements futurs, voir § 1.3. « Évaluation d'un passif ».

1.2.4. Cas particuliers

1.2.4.1. Engagements de pensions, retraites et versements assimilés

Les passifs relatifs aux engagements de l'EPN en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison de départ à la retraite ou avantages similaires[6] des membres de son personnel peuvent être, en tout ou en partie, constatés sous forme de provision pour risques et charges[7] (art. 312-4 et 335-1). La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme la *méthode préférentielle* c'est-à-dire comme conduisant à une meilleure information par l'EPN (art. 120-4)[8].

1.2.4.2. Gains latents de change

Les gains latents de change sur la conversion des dettes et créances en devise étrangère sont comptabilisés au passif du bilan (écart de conversion-passif) (art. 312-6)[9].

1.3. ÉVALUATION D'UN PASSIF

1.3.1. À la date d'entrée

Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'EPN envers le tiers (art. 323-3).

Les coûts directs sont ceux qui n'auraient pas été engagés en l'absence de l'obligation.

Les passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères sont évalués conformément aux articles *341-1 à 342-7* (art. 323-1).

Les produits constatés d'avance sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer (art. 323-9).

1.3.2. Postérieurement à la date d'entrée

A la date de clôture, la valeur nette comptable des éléments de passif est comparée à leur *valeur d'inventaire* à la même date (art. 324-1).

---

[6] voir recommandation du CNC n° 2003-R01 du 1er avril 2003 (sections 2, 3 et 4 de la recommandation).

[7] Cf ci-dessous § 1.4.

[8] Dans les comptes consolidés, ce dispositif est étendu aux associés et aux mandataires sociaux.

[9] Dans les comptes consolidés, une option est offerte : constatation en produits.

1.4. DISPOSITIONS RELATIVES AUX PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

1.4.1. Définition des provisions pour risques et charges

Une provision pour risques et charges est *un passif* dont *l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise* (art. 212-3).

La provision pour risques et charges doit remplir les conditions de fond posées pour la comptabilisation d'un passif (voir § 1.2) à savoir une *obligation* de l'EPN à l'égard d'un *tiers* dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une *sortie de ressources* au bénéfice de ce tiers, *sans contrepartie* au moins équivalente attendue de celui-ci.

Cette définition des provisions pour risques et charges est donc très proche de celle des dettes mais le critère déterminant de distinction porte sur la connaissance précise ou non du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation (voir § 1.5.1).

La distinction entre provisions pour risques et provisions pour charges repose sur la notion de contrepartie ; pour ce qui est de la provision pour charge, l'obligation est née du fait de la fourniture par un tiers d'une contrepartie (pensions, …) ou d'une obligation légale (impôts) alors que pour la provision pour risques, il n'y a pas de contrepartie (litige, restructurations, …) ; les subdivisions du compte 151 donnent des exemples de provisions pour risques (voir annexe n° 1).

1.4.2. Règles de comptabilisation des provisions pour risques et charges

1.4.2.1. Caractère obligatoire de la comptabilisation

Dès lors qu'une obligation répond à la définition d'une provision pour risques et charges (voir § 1.4.1.), elle doit être comptabilisée. Néanmoins, les engagements de pensions, retraites et versements assimilés peuvent ne pas être comptabilisés ou l'être partiellement (voir § 1.2.4.1.).

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé à la comptabilisation des provisions pour risques et charges qui remplissent les conditions pour la reconnaissance d'un passif (art. 312-2).

Le résultat doit tenir compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels.

1.4.2.2. Critères de première comptabilisation

La provision est comptabilisée pour les risques et charges nettement précisés quant à leur objet et dont l'échéance ou le montant ne peuvent être fixés de façon précise (art. 312-8).

Une provision est comptabilisée seulement si le montant de l'obligation peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

En conséquence :

- une perte sur un contrat doit être provisionnée dès qu'elle devient probable car l'EPN ne peut échapper à son obligation contractuelle (voir annexe n° 1, commentaires du compte 1516) ;
- les pertes d'exploitation futures (par opposition à une perte attendue sur un contrat) ne répondant pas à la définition d'un passif, ne sont pas provisionnées. En effet, elles ne résultent pas d'une obligation envers un tiers à la date de clôture. Il y a donc lieu, le cas échéant, de comptabiliser une dépréciation des actifs (stocks, immobilisations, créances) relatifs à cette activité déficitaire (avis CNC n° 2000-01 § 1.3.3.) (voir section 4 « La dépréciation des actifs ») ;

- les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une obligation de l'EPN vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision aux tiers concernés, et à condition que l'EPN n'attende plus de contrepartie de ceux-ci. Les coûts d'une restructuration conditionnée par une opération financière telle qu'une cession d'activité ne peuvent être provisionnés tant que l'EPN n'est pas engagé par un accord irrévocable (voir annexe n° 1, commentaires du compte 154) ;
- les dépenses environnementales sont des passifs dès lors que l'obligation présente, à caractère environnemental, résultant d'évènements passés, provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente. En cas d'incertitude, quant au montant ou à la date du règlement, une provision pour risques et charges devra être constatée[10].

1.4.2.3. Comptabilisation ultérieure

Les provisions pour risques et charges sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister (art. 312-10), c'est-à-dire :

- quand l'EPN n'a plus d'obligation ;
- quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.

En conséquence, les reprises peuvent également résulter de la revue à la baisse du montant à provisionner en fonction des informations disponibles à la date d'arrêté des comptes.

Les reprises doivent être inscrites au crédit du compte de résultat. Toutefois, lorsque les changements de méthodes comptables ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat (§ 5.1. « Changement de méthodes comptables »), la reprise de ces provisions s'effectue directement par les capitaux propres pour la partie qui n'a pas trouvé sa justification (art. 314-1 dernier alinéa).

1.4.3. Évaluation des provisions pour risques et charges

1.4.3.1. Évaluation à la date d'entrée

☞ Principe

Les provisions pour risques et charges sont évaluées pour le montant correspondant à la *meilleure estimation de la sortie de ressources* nécessaire à l'extinction de l'obligation (art. 323-2 et avis CNC n° 2000-01 § 2.1.).

Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'EPN envers le tiers (art. 323-3), c'est-à-dire les dépenses qui n'auraient pas été engagées en l'absence de cette obligation.

☞ Statistiques, probabilités et estimations

En cas d'*obligation unique* et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à *l'hypothèse la plus probable et non à une moyenne pondérée des autres hypothèses.* Les incertitudes relatives aux autres hypothèses d'évaluation doivent faire l'objet d'une mention en annexe (art. 323-2).

Par exception, l'utilisation de statistiques peut se justifier pour le calcul des provisions, notamment en cas de pluralité d'*obligations similaires*.

[10] voir recommandation n° 2003-R02 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises

Dans ce dernier cas, la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout. Même si la probabilité de sortie pour chacun des éléments considéré isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.

Exemple :

garanties accordées sur les produits vendus (vente assortie d'une obligation de garantie en cas de produit défectueux), provisions pour risques et charges constituées au titre des engagements de pensions, retraites ou versements assimilés (avis CNC n° 2000-01 § 2.1.1.).

Dans ce cas, la sortie de ressources est estimée en *pondérant* tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité.

Pour l'évaluation des engagements de pensions, retraites ou versements assimilés, il convient de se référer à la recommandation n° 2003-R01 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraites et avantages similaires.

☞ Évènements futurs

Les *évènements futurs* pouvant avoir un effet sur le montant des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation doivent être pris en compte dans l'estimation de la provision pour risques et charges **l***orsqu'il existe des indications objectives que ces évènements se produiront* (art. 323-6) :

L'estimation de la provision est faite sur la base de toutes les informations disponibles à la date d'arrêté des comptes : ainsi, une information nouvelle qui intervient entre la date de clôture de l'exercice (31.12.N) et la date d'arrêté des comptes (vote par le CA en N+1) doit être prise en compte pour corriger l'évaluation d'une provision, soit à la hausse, soit à la baisse afin d'en obtenir la meilleure estimation possible.

Un événement (ou une situation), dès lors qu'il répond aux critères d'un passif à comptabiliser et qu'il intervient entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes doit être pris en compte pour l'évaluation de la provision.

Exemple :

dans le cas d'une procédure judiciaire, un jugement qui intervient entre ces deux dates doit être pris en compte pour corriger l'évaluation de la provision, sous réserve toutefois que le fait générateur ait eu lieu avant la date de clôture de l'exercice.

Dès lors, doivent être prises en compte les évolutions attendues de la législation, de la technique ou des coûts (avis CNC n° 2000-01 § 2.1.3.).

Il s'agit là d'une précision importante puisque auparavant, une provision ne pouvait être revue à la baisse sur la base d'un événement postérieur à la clôture de l'exercice.

Remarque :

Il est interdit, au vu d'informations ou d'évènements survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, de rattacher à l'exercice clos une obligation née après la date de clôture. Pour comptabiliser une provision, le fait générateur de l'obligation doit avoir eu lieu avant le 31.12.N (voir § 1.2.1.). La prise en compte d'évènements postérieurs ne sert que pour ajuster le calcul de la provision.

Par ailleurs, en application du principe de non-compensation entre les postes d'actif et de passif, il est interdit de minorer le montant de la provision du montant du remboursement attendu de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation (art. 323-8). Ce remboursement est comptabilisé à l'actif s'il obéit aux conditions de comptabilisation d'un actif et non en moins à la provision, par exemple : indemnité d'assurance.

De même, les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour risques et charges.

1.4.3.2. Évaluation postérieurement à la date d'entrée

Les provisions pour risques et charges sont revues à chaque date d'établissement des comptes et ajustées afin de respecter la meilleure estimation à cette date (art. 324-1). Ainsi, s'il ressort des informations disponibles à la date de clôture de l'exercice, que la provision est devenue sans objet, celle-ci est reprise.

Les dispositions relatives à l'évaluation des provisions pour risques et charges à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'EPN s'appliquent à leur évaluation postérieure (art. 324-1). Ainsi, toute information disponible jusqu'à la date d'arrêté des comptes doit être prise en considération pour estimer le montant de la provision.

1.4.4. Technique budgétaire et comptable

Comptabilisation initiale de la dotation aux provisions

- Débit subdivision intéressée du compte 681/686/687 *(mandat)*
- Crédit subdivision intéressée des comptes 15 *(pas de titre de recette)*

Variation de la provision : le montant des provisions est réajusté à la fin de chaque exercice

- les augmentations sont créditées par le débit des comptes 681/686/687 correspondants
- les diminutions sont débitées par le crédit des comptes 781/786/787 intéressés.

Reprise de la provision

- Débit subdivision intéressée des comptes 15 *(pas de mandat)*
- Crédit subdivision intéressée du compte 781/786/787 *(titre de recette)* ou crédit compte 11 (pas de titre de recette)

1.4.5. Présentation des provisions pour risques et charges dans les documents de synthèse

1.4.5.1. Au bilan

Les provisions pour risques et charges figurent au passif, sur deux lignes distinctes : provisions pour risques et provisions pour charges.

1.4.5.2. Au compte de résultat

Les dotations aux provisions participent, selon leur caractère, à la formation des résultats d'exploitation, financier et exceptionnel où elles figurent sur une ligne unique.

Il en est de même pour les reprises.

1.4.5.3. À l'annexe

L'annexe comporte les compléments d'informations suivants relatifs au bilan et au compte de résultat, dès lors qu'ils sont significatifs (art. 531-2/4) :

Pour chaque catégorie de provision pour risques et charges, une information est fournie sur :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions pour risques et charges constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;

- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les évènements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

A moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes doivent être données pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture :

- description de la nature de ces passifs éventuels ;
- estimation de leurs effets financiers ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ; et
- possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation d'un passif ne peut être réalisée, les informations suivantes doivent être fournies :

- description de la nature du passif ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.

S'il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ci-avant, il doit en être fait mention.

Pour ce qui concerne les engagements de retraites et les dépenses environnementales, des informations complémentaires doivent être fournies à l'annexe (recommandations n° 2003-R01 du 1er avril 2003 et 2003-R02 du 21 octobre 2003).

1.5. DETTES, CHARGES À PAYER ET PASSIF ÉVENTUEL

1.5.1. Dette

Une dette est un *passif certain* dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise (art. 212-2).

Le critère de distinction entre les dettes et les provisions pour risques et charges porte sur la connaissance précise ou non du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation (avis CNC n° 2000-01 du 20 avril 2000 sur les passifs).

Ainsi, une dette à l'égard d'un fournisseur est comptabilisée lorsque, conformément à une commande de l'entité, la marchandise a été livrée ou le service rendu (art. 312-7).

1.5.2. Charges à payer

Les charges à payer sont des *passifs certains* dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. C'est pourquoi, ces charges à payer sont rattachées aux dettes (avis CNC n° 2000-01 § 1.2.).

Il en est ainsi, par exemple, des sommes dues aux membres du personnel au titre de congés à payer et des charges sociales ou fiscales correspondantes, qui constituent des charges à payer à la clôture de l'exercice et non des provisions pour risques et charges.

1.5.3. Passif éventuel

Un passif éventuel se définit comme (art. 212-4) :

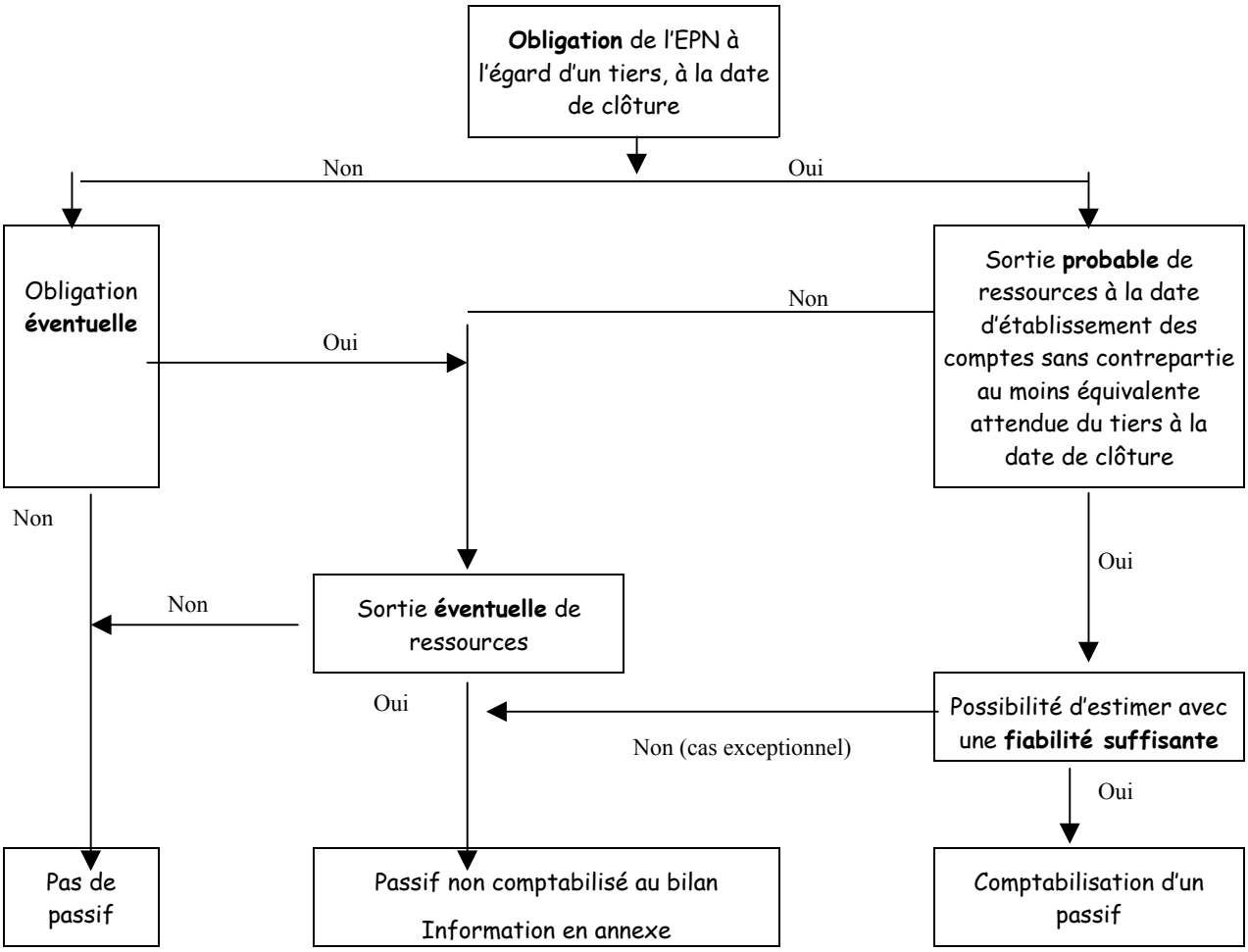
- soit une *obligation potentielle* de l'établissement à l'égard d'un tiers résultant d'évènements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs évènements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'établissement ;
- soit une *obligation* de l'établissement à l'égard d'un tiers *dont il n'est pas probable ou certain* qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe.

Il est souligné qu'un passif éventuel peut devenir un passif à comptabiliser et doit donc être revu à la date de clôture de l'exercice.

1.6. PRÉSENTATION SCHÉMATIQUE DE COMPTABILISATION D'UN PASSIF

Pour déterminer s'il y a lieu ou pas de comptabiliser un passif, et donc une provision pour risques et charges, l'annexe de l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs renvoie à l'arbre de décision suivant :



1.7. LES PASSIFS : CE QU'IL FAUT RETENIR

- Un passif n'existe que s'il y a une *obligation à la date de clôture de l'exercice* de l'EPN à l'égard d'un tiers (fait générateur de la comptabilisation).

- Un passif est comptabilisé s'il peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

- Une provision pour risques et charges *doit être comptabilisée* à la clôture de l'exercice si à cette date (31.12.N), l'EPN a une obligation à l'égard d'un tiers *et* s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes (au plus tard 30.04.N+1), que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice du tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci après la date de clôture.

- Une provision pour risques et charges est *estimée* sur la base de toutes les informations disponibles *à la date d'arrêté des comptes* (laquelle coïncide avec la date d'établissement des comptes**)**, et non pas à la date de clôture de l'exercice (31.12.N).

- La comptabilisation de provisions revêt un *caractère obligatoire* dans les comptes des EPN, à l'exception toutefois des provisions pour retraites (possibilité de comptabilisation totale, partielle, ou seulement information dans l'annexe).

➢ Des provisions pour gros entretien et grandes révisions peuvent être constituées pour les dépenses de gros entretien et de grandes révisions, c'est-à-dire pour les dépenses ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger la durée de vie au-delà de celle prévue initialement (voir § 2.4.4.2 « Deux catégories de composants »).

- La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions (voir § 2.4.4.2. « Deux catégories de composants »).

- Les charges sociales et fiscales sur congés à payer ne peuvent plus être provisionnées ; elles constituent des charges à payer.

- L'annexe doit renseigner, pour chaque catégorie de provisions pour risques et charges des informations particulières.

Textes de référence

- Comité de la réglementation comptable n° 2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs.

- Avis du Conseil national de la comptabilité n° 2000-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs.

- Recommandation n° 2003-R-01 du 1er avril 2003 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires.

- Recommandation n° 2003-R-02 du 21 octobre 2003 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises.

2. LES ACTIFS

Le règlement *CRC n° 2004-06* redéfinit les actifs ainsi que leurs critères de comptabilisation et d'évaluation.

Sont exclus du champ d'application de ce règlement :

- les immobilisations financières et le crédit-bail ;
- tous les contrats de location au sens d'IAS 17 ainsi que les contrats de louage de marque et de brevet ;
- les instruments financiers ainsi que les dépenses liées telles que les frais d'émission des emprunts, les primes d'émission et les primes de remboursement d'emprunts ;
- les actifs d'impôts différés ;
- les contrats de délégation de services publics dont les contrats de concession.

2.1. DÉFINITION D'UN ACTIF

Un actif est un *élément identifiable* du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une *ressource que l'entité contrôle* du fait d'événements passés et dont elle attend des *avantages économiques futurs* (art. 211-1/1).

Pour les entités du secteur public donc les EPN, sont considérés comme des éléments d'actifs, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie de l'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les *avantages futurs* ou la disposition *d'un potentiel de services attendus* profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet (art. 211-1/6).

Constituent donc des actifs les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les stocks, les charges constatées d'avance.

2.2. RECONNAISSANCE D'UN ACTIF

La reconnaissance d'un actif fait appel à deux notions essentielles : le contrôle de la ressource et les avantages économiques futurs.

2.2.1. Contrôle de la ressource

Dorénavant les *critères juridiques* (droit de propriété) ne sont plus déterminants pour définir un actif. Les *critères économiques* deviennent essentiels pour reconnaître un actif. L'existence du contrôle peut s'appréhender à travers les notions suivantes : maîtrise technique de l'élément, prise en charge de son entretien et de la responsabilité en cas de dommage causé aux tiers.

Il convient toutefois de rappeler que les EPN ont dores et déjà l'obligation d'inscrire à l'actif de leur bilan (sur des rubriques spécifiques) les biens immobiliers mis à leur disposition par l'Etat soit sous la forme d'une remise en dotation, soit sous la forme d'une affectation, et dont ils n'ont pas la propriété (les arrêtés d'attribution n'étant pas translatifs de propriété). Ainsi, le critère de contrôle est déjà appliqué de manière implicite pour ces biens.

Le critère du contrôle de la ressource a également été retenu dans la comptabilité de l'Etat [1].

[1] Recueil des normes comptables de l'Etat adopté par arrêté du 21 mai 2004 publié au J.O.R.F du 6 juillet 2004 – cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat § III. 3

Le Comité d'interprétation des normes s'est prononcé sur les modalités d'application de ce critère aux immobilisations corporelles de l'Etat (avis du 16 février 2005). Il a rappelé que le contrôle de l'Etat sur un bien se caractérisait par la maîtrise des conditions d'utilisation et par l'avantage économique et/ou le potentiel de services liés à cette utilisation.

En ce qui concerne plus particulièrement l'application de la notion de contrôle de fait aux établissements publics, le Comité a estimé que le contrôle résultait de *l'utilisation.* Si les biens affectés aux établissements publics sont toujours des biens de l'Etat, les éléments liés aux modes de fonctionnement des établissements publics qui n'ont pas toujours de ressources propres, ne doivent pas être pris en compte. Il convient donc d'écarter les logiques de financement et les logiques juridiques dans l'appréciation du contrôle en retenant que ce dernier repose avant tout sur l'utilisation du bien par un établissement autonome.

2.2.2. Avantages économiques futurs et potentiel de services attendus

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité (art. 211-2). Les flux de trésorerie sont ceux attendus de l'exploitation de l'actif ou ceux qui découleront de sa revente.

Exemple :

un bien qui n'est plus exploité mais qui a néanmoins une valeur vénale doit être maintenu à l'actif.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une entité relevant du secteur public est fonction de l'utilité sociale correspondant à son objet ou à sa mission (art. 211-2).

Constituent donc des actifs au sens du PCG, les immobilisations corporelles et incorporelles, les stocks, et les charges constatées d'avance.

Toutefois, bien que ne remplissant pas les critères de définition d'un actif, certains éléments peuvent être comptabilisés comme tel : écart de conversion-actif, frais de constitution, de transformation de premier établissement.

2.3. COMPTABILISATION D'UN ACTIF

2.3.1. Critères généraux

Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément réunies (art. 311-1) :

- il est probable que l'EPN bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ou du potentiel de services attendus ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.
  Par exception, lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, le coût d'un élément d'actif appartenant à un ensemble de biens peut être obtenu par différence entre le coût total d'acquisition de l'ensemble et celui des autres éléments dont le coût est connu.

Pour déterminer si un élément d'actif satisfait au premier critère de comptabilisation, un EPN a besoin d'apprécier le degré de certitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale. L'existence d'une certitude suffisante que les avantages économiques futurs iront à l'entité demande que l'on s'assure que celle-ci recevra les avantages attachés à cet actif et assumera les risques associés. Cette assurance n'existe en *général que lorsque les risques et avantages ont été transférés à l'entité.*

Le second critère de comptabilisation est, en général, aisément satisfait parce que la transaction d'échange attestant l'acquisition de l'actif permet d'identifier son coût. Dans le cas d'un actif produit par l'entité pour elle-même, une évaluation fiable du coût peut être faite à partir des transactions conclues avec des tiers extérieurs à l'entité pour l'acquisition des matières premières, de la main d'œuvre et autres éléments utilisés au cours du processus de construction.

Remarque 1 :

les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice (art. 331-4). Ainsi, les EPN sont autorisés à ne pas faire figurer au bilan, et donc à ne pas amortir, les biens d'une valeur unitaire HT inférieure à 500 € (cas des EPN qui appliquent le seuil de la législation fiscale).

Remarque 2 :

les critères et la méthode de calcul des avantages économiques futurs retenus pour un actif doivent être documentés et appliqués de façon permanente à chaque évaluation de la valeur d'usage de cet actif.

2.3.2. Règles de comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne

2.3.2.1. Distinction – phase de recherche et phase de développement

Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, l'établissement doit classer les opérations de création de l'immobilisation entre :

- une phase de recherche et,
- une phase de développement.

Si l'EPN ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, il traite les dépenses au titre de ce projet comme si elles étaient encourues uniquement lors de la phase de recherche (avis CNC n° 2004-15).

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.

2.3.2.2. Dépenses de recherche

Les dépenses engagées pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure (art. 311-3).

Aucun élément incorporel obtenu au cours de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être activé, car les projets de recherche se situant trop en amont de la production ou de la commercialisation, ne satisfont pas au critère de probabilité d'obtention d'avantages économiques futurs.

Exemples d'activités de recherche :

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;
- la recherche, l'évaluation et la sélection finale d'applications éventuelles de résultats de recherche ou d'autres connaissances ;
- la recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ;
- la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités d'utilisation de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

2.3.2.3. Coûts de développement

Les coûts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale ou de viabilité économique pour les projets de développement pluriannuels associatifs (art. 311-3). Ceci implique, pour l'EPN, de respecter l'ensemble des critères suivants :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'EPN doit démontrer, notamment, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même, ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
- la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

La comptabilisation des coûts de développement à l'actif est considérée comme *la méthode préférentielle.*

Exemples d'activités de développement :

- la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;
- la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;
- la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- la conception, la construction et les tests pour des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés ;
- les coûts de développement et de production des sites internet.

Selon l'article 311-3, ces dispositions ne s'appliquent pas aux logiciels dont le coût de production est déterminé conformément à l'article 331-3/2.

Les dépenses engagées pour créer en interne des marques, des titres de journaux et de magazines, des listes de « clients » et autres éléments similaires en substance, ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Il en est de même pour les coûts engagés ultérieurement relatifs à ces dépenses internes.

2.3.2.4. Première application des nouvelles règles

Pour les frais de recherche et de développement, l'option de comptabilisation à l'actif est désormais limitée aux seuls coûts de développement et doit être appliquée à l'ensemble des projets.

Compte tenu de ces changements, le Comité considère qu'une entité peut opter pour l'une des méthodes possibles à la date de première application du règlement, indépendamment des choix effectués lors des exercices antérieurs.

Il est rappelé que *chacune des options doit être exercée de manière globale,* comme toute méthode comptable qui ne peut pas être appliquée de manière partielle.

2.4. IMMOBILISATIONS CORPORELLES ET INCORPORELLES

2.4.1. Définitions

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'EPN attend qu'il soit utilisé *au-delà de l'exercice en cours* (art. 211-1/2). Le Comité d'urgence estime que l'expression « *au-delà de l'exercice en cours* » doit être interprétée comme une utilisation d'une durée supérieure à 12 mois.

Une immobilisation *incorporelle* est un actif non monétaire sans substance physique (art. 211-1/3).

Par essence, le *caractère identifiable* d'une immobilisation corporelle ne soulève généralement pas de difficulté. En revanche, une immobilisation incorporelle est identifiable (art. 211-3) :

- si elle est séparable des activités de l'EPN, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'EPN ou des autres droits et obligations.

2.4.2. Règles d'évaluation des immobilisations acquises à titre onéreux ou produites à la date d'entrée dans le patrimoine

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'EPN, les immobilisations corporelles et incorporelles répondant aux conditions de définition et de comptabilisation des actifs doivent être évaluées initialement à leur coût :

- *d'acquisition,* pour les actifs *acquis à titre onéreux* ;
- *de production,* pour les actifs *produits* par l'EPN.

Lorsque les actifs sont acquis conjointement ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux.

A défaut de pouvoir évaluer directement chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs des actifs acquis ou produits est évalué par référence à un prix de marché ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres actifs s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué.

2.4.2.1. Immobilisations corporelles

☞ Détermination du coût d'acquisition initial

Le coût d'acquisition initial d'une immobilisation corporelle est constitué (art. 321-10) :

1. de son *prix d'achat*, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ; les escomptes obtenus ne sont pas considérés comme des produits financiers mais participent à la formation du coût d'entrée.

2. de tous les *coûts directement attribuables* engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'EPN.

Exemples de coûts directement attribuables :

- le coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation ;
- les coûts de préparation du site et les frais de démolition nécessaires à la mise en place de l'immobilisation ;
- les frais de livraison et de manutention initiaux ;
- les frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens ;
- les 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) ;
- les honoraires de professionnels comme les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils, etc…

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. En revanche, dans les comptes consolidés, ces frais sont inclus dans le coût d'acquisition de l'immobilisation.

Pour ces frais, l'option dans les comptes individuels n'est plus entre la comptabilisation en charges et en charges à répartir avec un étalement en pratique sur 5 ans, mais entre l'incorporation à l'actif et son amortissement sur sa durée d'utilisation si l'élément est amortissable, et la comptabilisation en charges (Avis n° 2005-D du 1er juin 2005 du Comité d'urgence).

Compte tenu de ces changements, le Comité considère qu'une entité peut opter pour l'une des méthodes possibles à la date de première application du règlement, indépendamment des choix effectués lors des exercices antérieurs.

Il est rappelé que *chacune des options doit être exercée de manière globale*, comme toute méthode comptable qui ne peut pas être appliquée de manière partielle. Ainsi un EPN qui opte pour l'activation des frais liés à l'acquisition, doit activer tous les frais de cette nature.

3. de l'estimation initiale des *coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site* sur lequel l'immobilisation 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. Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.

Les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site encourus pour produire des stocks pendant cette période doivent être évalués comme le coût de production des stocks au fur et à mesure que l'actif est utilisé pour produire des stocks.

Ces coûts non encore engagés, et a fortiori non décaissés, représentent la contrepartie de l'obligation de démantèlement, d'enlèvement ou de restauration de site, constatée au passif, en application des dispositions de l'article 212-1. *Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.*

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 ou le potentiel de services attendus. Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation.

Ces dispositions ne concernent pas toutes les dépenses de mise en conformité, mais seulement les dépenses d'acquisition, de production d'immobilisations et d'améliorations répondant de manière cumulative aux trois conditions suivantes :

- dépenses engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales ;
- imposées par des obligations légales ;
- et dont la non-réalisation entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'installation de l'EPN.

Les coûts d'emprunts peuvent, sous certaines conditions, être rattachés au coût d'acquisition (voir § 2.8).

Ne font pas partie du coût d'acquisition tous les coûts qui ne peuvent être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de marche en vue de l'utilisation prévue. Ces coûts sont comptabilisés en charges.

Exemples de coûts qui ne font pas partie des coûts des immobilisations corporelles :

- 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 ;
- coût des rémunérations et autres avantages au personnel ne résultant pas directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation.

☞ Détermination du coût de production

Le coût d'une immobilisation produite par l'EPN pour lui-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour une immobilisation acquise. Il peut être déterminé par référence au coût de production des stocks si l'EPN produit des biens similaires pour la vente (art. 321-13).

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.

Les coûts d'emprunt peuvent, sous certaines conditions, être rattachés au coût de production (voir § 2.8.).

Le coût d'une immobilisation corporelle peut inclure une quote-part d'amortissement. En effet, la dotation aux amortissements pour un exercice est en général comptabilisée en charge. Toutefois, dans certaines circonstances, les avantages économiques représentatifs d'un actif sont intégrés par l'EPN dans le cadre de la production d'autres actifs, au lieu de constituer une charge. A titre d'exemple, l'amortissement d'une immobilisation corporelle utilisée pour la construction d'un bâtiment est inclus, à due concurrence de son utilisation pour cette production, dans le coût de ce dernier.

La quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

☞ Période d'activation des coûts des immobilisations corporelles

Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation à compter de la date à laquelle la direction de l'EPN 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 génèrera des avantages économiques futurs (art. 321-11).

Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation effective ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif (art. 321-12).

Exemples de coûts 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 n'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.

2.4.2.2. Immobilisations incorporelles

☞ Détermination du coût d'acquisition initial

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :

- son *prix d'achat,* y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ; les escomptes obtenus ne sont pas considérés comme des produits financiers mais participent à la formation du coût d'entrée.
- de tous *les coûts directement attribuables* à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.

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.

Il est rappelé que chacune des options doit être exercée de *manière globale.*

Exemples de coûts attribuables au coût d'acquisition :

- le coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de la mise en condition de fonctionnement de l'actif ;
- les honoraires de professionnels tels qu'experts, évaluateurs, conseils, ….
- le coût des tests permettant de s'assurer que l'actif fonctionne correctement.

Exemples de coûts qui ne peuvent pas être comptabilisés au titre d'une immobilisation incorporelle :

- 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 (en incluant le coût de la formation du personnel) ;
- coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées.

Les coûts d'emprunt peuvent, sous certaines conditions, être rattachés au coût d'acquisition (voir § 2.8.).

☞ Détermination du coût de développement

Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne, répondant aux conditions de comptabilisation définies au paragraphe 2.3.2., comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Exemples de coûts attribuables au coût de développement :

- les coûts au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif ;
- les droits d'enregistrement ;
- l'amortissement des brevets acquis et licences utilisés pour générer l'actif ;
- les coûts de dépôt de brevet ;
- les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels (logiciels de gestion intégrés).

Exemples de coûts non attribuables aux coûts de développement :

- les coûts de vente, coûts administratifs et autres frais généraux à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de son utilisation ;
- les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;
- les dépenses au titre de la formation du personnel réalisée pour utiliser l'actif.

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés aux coûts de développement (voir § 2.8).

Les opérations qui interviennent avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction de l'EPN sont comptabilisées en charges : par exemple, la formation du personnel (art. 321-16).

☞ Période d'activation des coûts des immobilisations incorporelles

Pour les immobilisations incorporelles, le point de départ d'attribution des coûts est identique à celui des immobilisations corporelles.

Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation incorporelle est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif (art. 321-16).

Exemples de coûts exclus du coût des immobilisations incorporelles :

- les coûts encourus lorsque des actifs, en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, ne sont pas encore mis en service ;
- les pertes d'exploitation initiales.

2.4.3. Règles d'évaluation des immobilisations échangées, apportées ou acquises à titre gratuit à la date d'entrée dans le patrimoine

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'EPN, les actifs *acquis à titre gratuit* ainsi que les actifs *acquis par voie d'échange* sont comptabilisés à leur *valeur vénale.*

2.4.3.1. Définition de la valeur vénale

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 (art. 322-1/10).

Les conditions normales de marché sont celles des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes.

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.

Les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif peuvent être des coûts externes et internes à l'EPN, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. Il en est ainsi par exemple des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu.

La notion de valeur vénale est quasiment identique à celle de *juste valeur* retenue par les normes IFRS et qui prévaut dans les comptes consolidés.

2.4.3.2. Modalités d'évaluation

☞ Échanges d'actifs (art. 321-3)

Une immobilisation acquise en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires (immobilisations, éléments de stocks) ou d'une combinaison d'actifs monétaires et non monétaires est évaluée à la *valeur vénale* à moins que :

- la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale,

ou

- la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction, ou si l'analyse de la transaction confirme de manière explicite la substance commerciale.

Il y a modification de flux de trésorerie lorsque :

- la configuration des flux de trésorerie (risque, calendrier et montants) de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie de l'actif transféré, ou
- la valeur des flux de trésorerie attendus de l'échange est modifiée à l'issue de l'opération ;
- l'une ou l'autre des différences en a) ou b) est significative par rapport à la valeur vénale des actifs échangés.

Si l'immobilisation acquise ne peut pas être évaluée à la valeur vénale, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.

☞ Apports (art. 321-2)

Les apports en nature d'actifs corporels ou incorporels isolés sont assimilés à des échanges et sont évalués à la *valeur vénale.*

☞ Acquisitions à titre gratuit (art. 321-4)

Les biens acquis à titre gratuit, c'est-à-dire sans aucune contrepartie présente ou future, monétaire ou non monétaire, sont comptabilisés en les estimant à leur *valeur vénale.*

2.4.4. Comptabilisation par composants

2.4.4.1. Définition d'un composant

Un composant est un élément d'une immobilisation qui a une utilisation différente ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'immobilisation dans son ensemble. Il doit donc être identifié et comptabilisé de manière séparée dès l'acquisition de l'actif (art. 311-2).

Exemple :

un avion et ses sièges peuvent avoir des durées d'utilisation différentes.

2.4.4.2. Deux catégories de composants

☞ Les éléments destinés à être remplacés (composants dits de la 1ère catégorie)

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles *devant faire l'objet de remplacement à* intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'EPN selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, *doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.*

Exemple :

toiture d'un immeuble, ascenseurs, pièces d'un four, moteurs d'avion, ….

Pour cette catégorie de dépenses, la comptabilisation à l'origine comme un composant distinct est *une obligation*. Ce qui implique que ces éléments ne peuvent plus donner lieu à comptabilisation de provisions pour gros entretien ou grandes révisions.

Ainsi, l'immobilisation est décomposée en un composant principal (structure) et en composants secondaires.

☞ Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions (composants dits de la 2ème catégorie)

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'EPN, sont comptabilisées :

- soit sous forme de provisions pour gros entretien ou grandes révisions ;
- soit, dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretiens ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger la durée de vie au-delà celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation suivantes :
  - il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'actif iront à l'EPN ;
  - le coût pour l'EPN des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

Exemple :

visites de conformité, grandes révisions , …

La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions.

2.4.4.3. Détermination du coût ultérieur des composants

Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé, et la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation des actifs (voir § 2.3.1.) et des composants (voir § 2.4.4.2.) sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, si aucune provision pour gros entretien ou grande révision n'a été constatée. Si nécessaire, le coût estimé des dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien. Dans tous les cas, la valeur nette du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges. Le Comité d'urgence du CNC a précisé dans son avis n° 2003-E du 9 juillet 2003 les modalités de première application de la comptabilisation par composants (voir § 2.4.4.6.).

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks 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 si l'EPN compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

Les *pièces de sécurité* correspondent à des pièces principales d'une installation acquises pour être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle, afin d'éviter une interruption longue d'activité ou un risque en matière de sécurité. Leur remplacement n'est pas planifié. Les avantages économiques liés à cet actif résultent de sa disponibilité immédiate au cours de l'utilisation de l'immobilisation principale. L'amortissement doit débuter dès l'acquisition de l'immobilisation et être étalé sur la même durée.

Les pièces de rechange sont destinées à remplacer un composant de l'immobilisation ou à être intégrés à un composant de l'immobilisation. Les avantages économiques liés à cet actif ne seront obtenus qu'à partir de l'utilisation effective de la pièce après le remplacement. L'amortissement doit débuter à la date de remplacement de la pièce (c'est-à-dire du montage) et est calculé selon les mêmes conditions que celles du composant lié.

2.4.4.4. Méthode de décomposition des composants

Le Comité d'urgence n'a pas souhaité (avis n° 2003-E du 9 juillet 2003) donner une *méthode de décomposition des immobilisations par secteur d'activité* avec des durées propres à chaque composant ; ce qui laisse aux EPN une grande liberté en la matière pour définir leur méthode interne d'analyse.

☞ Méthodologie

Le *Comité propose* d'appliquer les éléments de méthodologie suivants pour déterminer de façon générale les composants.

Rappel des conditions :

- identifier les éléments principaux d'immobilisations corporelles ;
- devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers ;
- ayant des durées d'utilisation différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent.

Première étape technique

Une étude préalable doit être faite par les services techniques quant aux possibilités de ventilation des éléments principaux en composants et aux fréquences de renouvellement.

Deuxième étape comptable

Ces 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.

Suivant la nature de l'activité et son importance, un élément pourra être considéré comme un composant par une entité ou un groupe et pas pour une autre selon l'utilisation de l'immobilisation (activité principale, activité annexe ou autre….).

Le composant doit être *significatif* et doit conserver ce caractère au moment du remplacement et de la décomptabilisation (sortie de la valeur nette).

Remarque 1 :

la méthode de comptabilisation par composants s'applique aux EPN pour l'établissement de leurs comptes individuels ainsi que pour celui de leurs comptes consolidés.

Remarque 2 :

l'option pour la méthode par composants est irréversible. Elle doit être effectuée en une fois au titre d'un exercice.

☞ Détermination du coût de revient des composants

Les dispositions suivantes s'appliquent à la valeur d'inscription au bilan des composants relatifs aux biens *acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005*. En effet, les règles relatives à la première application de la méthode de comptabilisation par composants des biens figurant au bilan à la clôture de l'exercice 2004 sont exposées paragraphe 2.4.4.6.

- Biens acquis à l'état neuf :
  La détermination du coût de revient des composants est, autant que possible, effectuée à partir des factures et/ou de tout autre document complémentaire émanant du fournisseur.
- Immobilisations crées par l'entité :
  La détermination du coût de revient des composants est effectuée à partir du coût de production du bien. En pratique, l'EPN pourra s'appuyer sur les données issues de la comptabilité analytique.
- Biens acquis d'occasion :
  Pour ce type de biens, la détermination du coût de revient peut être effectuée soit à partir des factures d'origine remises à l'acquéreur, soit selon la méthode des termes de comparaison (exemple : si l'EPN dispose dans son patrimoine d'un bien de nature analogue, prise en compte des valeurs nettes relatives des composants afférents à ce bien), soit à partir d'une expertise technique, interne ou externe.

2.4.4.5. Exemples de comptabilisation par composants

Le CNC a rendu un avis en date du 23 juin 2004 sur les modalités d'application de la comptabilisation par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social.

Cet avis apporte des informations pratiques aux organismes de logement social sur l'identification des composants et sur les dépenses d'entretien pouvant faire l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions.

Les dispositions de cet avis sont reprises dans la présente instruction afin d'apporter un éclairage aux EPN et qu'ils puissent, le cas échéant, s'en inspirer.

Identification des immeubles en 8 composants :

- structure et ouvrages assimilés (amortissement sur 50 ans) ;
- menuiseries extérieures (amortissement sur 25 ans) ;
- chauffage collectif ou individuel (amortissements respectifs sur 25 et 15 ans) ;
- étanchéité (amortissement sur 15 ans) ;
- ravalement avec amélioration (amortissement sur 15 ans) ;
- électricité (amortissement sur 25 ans) ;
- plomberie, sanitaire (amortissement sur 25 ans) ;
- ascenseurs (amortissement sur 15 ans).

Travaux pouvant faire l'objet de provisions pour gros entretiens :

L'avis du CNC énumère les dépenses d'entretien qui peuvent faire l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions pour lesquelles les entités ont l'option de les provisionner (et donc pour lesquelles il n'y a pas obligation de les enregistrer en composants séparés) :

- entretien des couvertures et traitement des charpentes ;
- entretien des descentes d'eaux usées et pluviales ;
- peinture des façades, traitement, nettoyage (sauf ravalement avec amélioration qui est un composant séparé) ;
- réparation des menuiseries ;
- peinture des parties communes et menuiseries ;
- remplacement des équipements intérieurs chez les locataires (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires) ;

- entretien des aménagements extérieurs ;
- entretien important des équipements (ascenseurs, chaudières, électricité…) ;
- curage des égouts ;
- travaux d'élagage.

2.4.4.6. Première application de la méthode des composants

Le Comité d'urgence du CNC dans son avis n° 2003-E du 9 juillet 2003 prévoit deux méthodes de première application de la comptabilisation des composants :

☞ Méthode de reconstitution du coût historique amorti

Cette méthode consiste à reconstituer le coût réel historique des composants et des amortissements qui auraient dû être appliqués. Elle s'applique quelle que soit la valeur nette comptable de l'immobilisation concernée y compris lorsqu'elle est nulle.

Cette méthode, nécessairement rétrospective, se déroule selon les modalités suivantes :

- recherche des factures d'origine ou afférentes au dernier remplacement et comptabilisation des montants des différents composants à l'actif du bilan puis, recalcul des amortissements sur ces valeurs en fonction de la date d'acquisition et des nouvelles durées d'utilisation.
- s'il est impossible d'identifier les factures d'origine, l'EPN peut décomposer les valeurs brutes des immobilisations selon la répartition du coût actuel à neuf en fonction des données techniques.

☞ Méthode de réallocation des valeurs comptables

Cette méthode consiste à réallouer les valeurs nettes comptables actuelles pour reconstituer les composants de l'actif.

Cette ventilation est appliquée aux valeurs brutes et aux amortissements constatés. Les valeurs brutes des éléments ainsi reconstitués constitueront les nouvelles bases amortissables. Les immobilisations totalement amorties ne sont pas reconstituées. Néanmoins, si des composants les concernant sont ultérieurement renouvelés, ils doivent être comptabilisés et amortis sur la durée d'utilisation qui ne peut aller au-delà de la durée d'utilisation de l'immobilisation.

Cette méthode est à la fois rétrospective pour la reconstitution des composants et prospective pour le calcul des amortissements.

☞ Traitement des options

Compte tenu de ces changements, *le Comité considère qu'une entité peut opter pour l'une des méthodes possibles à la date de première application du règlement, indépendamment des choix effectués lors des exercices antérieurs.*

Selon que l'entité applique la méthode rétrospective ou la méthode simplifiée prospective de reclassement des valeurs nettes comptables (article 17 du règlement n° 2004-06), *les options relatives au coût d'entrée exercées antérieurement à la date de première application sont retraitées le cas échéant dans les conditions exposées en annexe n° 3* de l'instruction.

2.5. STOCKS

2.5.1. Définition

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures (art. 211-1).

2.5.2. Règles d'évaluation des stocks à la date d'entrée dans le patrimoine de l'EPN

Le coût d'entrée des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks au niveau à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent (art. 321-19).

Les charges de stockage s'ajoutent aux coûts d'acquisition ou de production lorsque les conditions spécifiques d'exploitation le justifient.

Les pertes et gaspillages sont exclus des coûts.

Les coûts d'emprunt peuvent être inclus dans le coût des stocks (voir § 2.8.).

Les stocks échangés, apportés ou acquis à titre gratuit à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'EPN sont comptabilisés à leur valeur vénale selon les mêmes règles applicables aux immobilisations (voir § 2.4.3.).

2.5.2.1. Détermination du coût d'acquisition des stocks

Le coût d'acquisition des stocks comprend (art. 321-20) :

- le prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables (à l'exclusion des taxes ultérieurement récupérables par l'EPN auprès des administrations fiscales) après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;

  Les escomptes obtenus ne sont pas considérés comme des produits financiers mais participent à la formation du coût d'entrée.
- les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production et d'acquisition à l'exclusion des coûts des structures dédiées.

2.5.2.2. Détermination du coût de production des stocks

Le coût de production des stocks comprend (art. 321-21) :

- les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe ;
- l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis.

Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Toutefois, certains coûts sont exclus du coût de production des stocks et constituent des charges.

Exemple :

les montants anormaux de déchets de fabrication, de main d'œuvre ou d'autres coûts de fabrication.

2.5.3. Présentation dans l'annexe

L'état des stocks de l'annexe comprend les informations suivantes : (article 531-2/6)

- méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût ;
- valeur comptable globale des stocks et valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;
- méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montants par catégories.

2.6. CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE

Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement (art. 211-1).

2.7. CHARGES DIFFÉRÉES ET CHARGES À ÉTALER

Les dépenses comptabilisées précédemment en charges différées et charges à étaler doivent désormais être enregistrées :

- soit *à l'actif* si elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation des actifs (incorporation dans le coût d'entrée d'une immobilisation par exemple) ;
- soit, dans le cas contraire, directement *en charges* de l'exercice.

Exemple :

frais d'études pour le choix d'une implantation nouvelle, frais de collection ou de création, intérêts intercalaires, …

Les comptes 4811 « Charges différées », 4812 « Frais d'acquisition des immobilisations » et 4818 « Charges à étaler » sont supprimés.

2.8. TRAITEMENT DU COÛT DES EMPRUNTS

Les coûts des emprunts pour financer l'acquisition ou la production des actifs éligibles (immobilisations ou stocks) peuvent être comptabilisés en charges ou incorporés au coût de l'actif, lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive.

Deux traitements sont donc autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.

Le traitement retenu doit être appliqué de façon cohérente et permanente à tous les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition ou la production de tous les actifs éligibles de l'EPN.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Les coûts d'emprunts peuvent inclure :

- les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court et long termes ;
- l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;
- l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts ;
- les charges financières relatives aux contrats de location financement dans les comptes consolidés ;
- les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

La méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunts doit être explicitement mentionnée en annexe.

2.8.1. 1er traitement autorisé : comptabilisation en charges

Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des capitaux empruntés.

2.8.2. 2ème traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif

2.8.2.1. Coûts d'emprunt directement attribuables

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, ou à la période de construction ou de production d'un actif éligible, sont incorporés dans le coût de cet actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et qu'ils peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible correspondent aux coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif éligible n'avait pas été faite. Lorsqu'un EPN emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'acquisition d'un actif éligible particulier, les coûts d'emprunt qui sont liés directement à cet actif éligible peuvent être aisément déterminés.

En effet, dans ce cas, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit correspondre aux coûts réellement encourus sur ces emprunts au cours de l'exercice, diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.

2.8.2.2. Coûts d'emprunt non directement attribuables

Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif éligible.

Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice donné ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice.

2.9. LES ACTIFS : CE QU'IL FAUT RETENIR

- La notion de contrôle de la ressource devient l'élément déterminant de la définition d'un actif.

- La comptabilisation d'une immobilisation à l'actif doit obéir aux deux critères cumulatifs suivants : l'EPN doit bénéficier des avantages économiques futurs (c'est-à-dire flux de trésorerie) **et** il doit pouvoir évaluer le coût avec une fiabilité suffisante.

- Le coût d'entrée d'un actif est redéfini : les coûts accessoires indirects sont exclus de la valeur d'entrée d'un actif ; les frais liés à l'acquisition d'une immobilisation (droits de mutation, honoraires ou commissions, frais d'actes) peuvent être inclus dans le coût d'acquisition[11] ; le coût des emprunts peut être inscrit à l'actif, sous certaines conditions et les escomptes financiers viennent en déduction du coût.

- La comptabilisation d'un actif par composant devient la règle, à l'exception des dépenses de gros entretien ou de grandes révisions pour lesquelles une option est offerte : soit comptabilisation par composants, soit provisions pour gros entretiens ou grandes révisions.

- Les comptes 4811 « Charges différées », 4812 « Frais d'acquisition des immobilisations » et 4818 « Charges à étaler » sont supprimés : les dépenses portées antérieurement à ces postes sont soit comptabilisées à l'actif si elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation des actifs, soit directement inscrites en charges de l'exercice.

Textes de référence

- Règlement du Comité de la réglementation comptable n° 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

- Avis du Conseil national de la comptabilité n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

- Avis du Conseil national de la comptabilité n° 2004-11 du 23 juin 2004 relatif aux modalités d'application de la comptabilisation par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social.

- Avis du Comité d'urgence n° 2005-D du 1er juin 2005 afférent aux modalités d'application des règlements n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

- Avis du Comité d'urgence n° 2003-E du 9 juillet 2003 concernant les modalités de première application de la comptabilisation par composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement n° 2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

- Recommandation n° 2003-R-02 du 21 octobre 2003 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises.

[11] ils le sont obligatoirement pour les comptes consolidés

3. L'AMORTISSEMENT DES ACTIFS

Le règlement *CRC n° 2002-10* modifie notamment la définition d'un actif amortissable, les critères permettant de distinguer les actifs amortissables des actifs non amortissables ainsi que les modalités de calcul des amortissements.

Il a un impact important en termes de suivi des immobilisations de l'EPN. Entrent dans le champ d'application de l'amortissement, les immobilisations corporelles et les immobilisations incorporelles.

Remarque :

le dispositif de l'amortissement neutralisé décrit dans les instructions M9 demeure inchangé.

3.1. DÉFINITION D'UN ACTIF AMORTISSABLE

Un actif amortissable est un actif dont *l'utilisation* par l'EPN est *déterminable* (art. 322-1). Il résulte de cette définition que tous les actifs immobilisés ne sont pas amortissables.

Désormais, la définition d'un actif amortissable fait appel aux deux notions d'utilisation et d'utilisation déterminable.

3.1.1. Utilisation

L'utilisation 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.

La notion "d'avantages économiques attendus de l'actif" est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'EPN.

Cette notion ne doit pas être interprétée de manière restrictive. Ainsi, par exemple, pour les EPN autres que ceux ayant une activité principalement industrielle et commerciale, elle peut correspondre à la notion de *potentiel de services attendus*.

La détermination de l'utilisation s'appuie sur une démarche explicite et documentée.

3.1.2. Utilisation déterminable

L'utilisation d'un actif est *déterminable* lorsque l'usage attendu de l'actif par l'EPN 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 :* l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'EPN ou par le passage du temps ;
- *technique* : il est attendu que l'évolution technique impliquera l'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 d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;
- *juridique* : l'utilisation est limitée dans le temps par une période de protection légale ou contractuelle.

Ces critères *ne sont pas exhaustifs* ; d'autres critères peuvent également être pris en compte.

Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

Ainsi :

- *les actifs corporels*, physiques par essence, ont le plus souvent une utilisation déterminable (c'est-à-dire finie et mesurable). Ont une utilisation déterminable les constructions (c/213), les installations techniques, matériels et outillages industriels (c/215), le matériel de transport (c/2182), le matériel de bureau et le matériel informatique (c/2183), le mobilier (c/2184),…. Les terrains peuvent toutefois avoir une utilisation déterminable (ex : carrières).
- *certains actifs incorporels* ont une durée de consommation des avantages économiques attendus déterminable, car ils bénéficient d'une protection juridique limitée dans le temps (ex. : brevets ou licences). Ils sont donc amortissables. D'autres actifs incorporels peuvent ne pas avoir une durée de consommation déterminable (ex. : marques entretenues). Dans ce cas, ils ne donnent pas lieu à un plan d'amortissement. Toutefois, en cas de décision prise d'arrêter l'utilisation d'une marque à une échéance donnée, son utilisation devient déterminable et le plan d'amortissement commence à compter de cette décision jusqu'à la date d'échéance prévue.

La durée d'utilisation probable d'un actif peut être plus courte que sa durée de vie économique.

3.2. AMORTISSEMENT

3.2.1. Définition

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son *montant amortissable* en fonction de son *utilisation* (art. 322-1/3).

Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle (voir § 3.3.2.).

Cette définition des actifs amortissables n'a pas d'impact sur le champ d'application de l'amortissement ; en revanche, l'introduction de la notion de « consommation des avantages économiques attendus » peut avoir une incidence sur les modalités de détermination du plan d'amortissement, notamment la date de début d'amortissement.

3.2.2. Caractère obligatoire de la comptabilisation

La comptabilisation d'amortissements revêt un *caractère obligatoire.* En effet, 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 (art.322-4/1).

3.3. PLAN D'AMORTISSEMENT

3.3.1. Principes

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* (art. 322-1-3).

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'EPN (art. 322-4/3). La durée et le mode d'amortissement se réfèrent donc aux caractéristiques propres à l'établissement, c'est-à-dire que c'est l'utilisation probable de l'actif telle qu'elle est arrêtée par l'établissement qui détermine le rythme de consommation de l'actif. Il n'est donc plus possible de se référer aux durées résultant des usages professionnels ou des pratiques généralement admis.

En conséquence, la durée d'utilisation probable d'un actif peut être plus courte que sa durée économique.

Le plan d'amortissement est défini à la *date d'entrée du bien à l'actif* (art. 322-4/6). Toutefois, ce plan n'est pas figé ; toute modification significative dans l'utilisation prévue du bien entraîne la révision prospective du plan d'amortissement.

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 (art. 322-4/2).

Le mode d'amortissement doit traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'EPN (art. 322-4/5). Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

La mesure de cette consommation attendue peut être déterminée :

- en unités de temps,
- en unités d'œuvres lorsque ces dernières reflètent correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

Ainsi, le mode d'amortissement pourra être linéaire, croissant ou décroissant (unités de temps) ou calculé en fonction du nombre de kilomètres parcourus, de pièces produites, d'heures de travail … (unités d'œuvres). Cela étant, le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté (art. 322-4/5).

3.3.2. Base amortissable

Le montant amortissable d'un actif est sa *valeur brute* sous déduction de sa *valeur résiduelle* (art. 322-1/3).

La *valeur brute* d'un actif correspond à sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation (art. 322-1/5).

La *valeur résiduelle* est le montant, net des coûts de sortie attendus, que l'EPN obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation (art. 322-1/6). Les coûts de sortie doivent s'entendre comme les coûts liés directement à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat (art. 322-1/10) ; il pourra s'agir par exemple des frais d'actes et/ou de timbre permettant de mettre l'actif en état d'être vendu.

Cette valeur résiduelle n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois *significative et mesurable* (art. 322-1/6) :

- significative : sa prise en compte modifie substantiellement le montant des amortissements,
- mesurable : il est possible de déterminer de manière fiable dès l'origine la valeur de marché à la revente du bien en fin de période d'utilisation : contrat de vente ferme, option de vente, catalogue de prix d'occasion,…

Sont notamment concernés les immeubles et les véhicules.

La base amortissable est modifiée de manière prospective en cas de dotation ou de reprise de dépréciation résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'une immobilisation et sa valeur nette comptable (voir section 4).

3.3.3. Modification du plan d'amortissement

Des évènements sont susceptibles de modifier le plan d'amortissement (art. 322-4/6).

☞ Toute modification significative de l'utilisation probable, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement.

Exemple :

modification des conditions d'exploitation d'un bien (augmentation ou réduction du temps d'utilisation prévue), changements techniques. Ainsi, l'utilisation peut être allongée du fait de dépenses ultérieures sur l'actif qui améliorent son état au-delà de son niveau de performance d'origine. A contrario, des changements techniques ou des évolutions du marché peuvent conduire à réduire son utilisation.

Dans ce cas, l'utilisation, et donc le taux d'amortissement, sont ajustés pour l'exercice en cours et les exercices postérieurs.

☞ Lorsque l'utilisation d'un actif, estimé, lors de son entrée dans le patrimoine de l'EPN, comme indéterminable, devient déterminable au regard d'un des critères cités au § 3.1.2., l'actif est amorti sur son utilisation résiduelle (art. 322-4/4).

3.4. AMORTISSEMENT D'UN ACTIF PAR COMPOSANTS

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont *exploités de façon indissociable,* un *plan d'amortissement unique* est retenu pour l'ensemble de ces éléments (art. 311-2). Un actif est constitué d'éléments exploités de façon indissociable lorsque lors de sa comptabilisation initiale, aucun remplacement n'est prévu, ni prévisible.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont *chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments* est retenu.

De même, en cas de remplacement non prévisible à l'origine, le nouvel élément devra être comptabilisé séparément et amorti sur sa durée propre ou sur la durée résiduelle restant à courir de l'immobilisation principale, et l'élément renouvelé devra être sorti. Le reste de l'immobilisation continuera d'être amorti sur sa durée d'utilisation.

Si des remplacements sont prévisibles dès l'origine ou le deviennent du fait de leur récurrence, les éléments concernés doivent être comptabilisés et donc amortis séparément et il ne pourra y avoir de plan d'amortissement unique pour l'ensemble.

Exemples :

un EPN acquiert un immeuble pour 100 composé :

- d'un bâtiment (actif principal) estimé à 80 dont la durée d'utilisation prévue est de 10 ans ;
- de la toiture (composant) estimée à 20 est comptabilisée séparément et amortie sur 5 ans. Elle doit être changée au bout de 5 ans et aura une valeur de 30.

Le tableau ci-dessous permet de comparer le plan d'amortissement et son impact sur le résultat antérieurement et postérieurement au règlement CRC.

	Plan d'amortissement - Avant le règlement CRC n° 2004-06-			**Plan d'amortissement - Depuis le règlement CRC n° 2004-06-**				
	Base amortissable	Amortissements	Impact total sur le résultat	Base amortissable		Amortissements		Impact total sur le résultat
Années	Immeuble	Immeuble		Bâtiment (actif principal)	Toiture (composant)	Bâtiment	Toiture	
2006	100	10	10	80	20	8	4	12
2007	100	10	10	80	20	8	4	12
2008	100	10	10	80	20	8	4	12
2009	100	10	10	80	20	8	4	12
2010	100	10	10	80	20	8	4	12
2011	100	10	**10 + 30**[1]	80	**30**	8	**6**	**14**
2012	100	10	10	80	30	8	6	**14**
2013	100	10	10	80	30	8	6	**14**
2014	100	10	10	80	30	8	6	**14**
2015	100	10	10		30	8	6	**14**
		100	**130**			**80**	**50**	**130**
Impact sur le résultat : **1ère période** : 2006-2010 : **50** **2ème période** : 2011-2015 : **80 = 50 +30 (charges d'entretien de la toiture en 2011). La base amortissable est inchangée au cours de la période 2.**				**Impact sur le résultat :** **1ère période** : 2006-2010 : **60** **2ème période** : 2011-2015 : **70**				

Analyse du tableau :

- Avant le règlement CRC n° 2004-06, la toiture remplacée est maintenue à l'actif, conformément aux anciennes normes, pour sa valeur historique ; les dépenses afférentes au remplacement de la toiture sont comptabilisées en charges. La base amortissable de l'actif est inchangée sur la totalité de la période.
- Avec le règlement CRC n° 2004-06, la charge liée à la toiture est répartie proportionnellement à son coût sur la durée totale d'utilisation par le biais d'amortissements. Il n'y a pas de majoration de charges sur l'exercice 2011 liée à l'entretien de la toiture. Ainsi, la charge sur la toiture est supérieure sur la 1ère période 2006-2010, en revanche, elle est inférieure sur la seconde période 2011-2015).

[1] remplacement de la toiture comptabilisée en charges de l'exercice.

3.5. TECHNIQUE BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE

Les subdivisions intéressées du compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions sont débitées par le crédit des subdivisions intéressées du compte 28 Amortissements des immobilisations.

Technique budgétaire et comptable

- Débit subdivision intéressée du compte 68 *(mandat)*
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 28 *(pas de titre de recette)*

3.6. PRÉSENTATION DES AMORTISSEMENTS À L'ANNEXE

L'annexe doit comporter les informations suivantes, dès lors qu'elles sont significatives (art. 531-2/3) :

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;
- les modes d'amortissement utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il y ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs ;
- en cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

3.7. LES AMORTISSEMENTS : CE QU'IL FAUT RETENIR

- Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation est déterminable, c'est-à-dire dont l'utilisation est limitée dans le temps.

- L'amortissement n'est plus défini comme la répartition du coût de l'actif mais s'examine à travers la consommation des avantages économiques attendus.

- La durée et le mode d'amortissement sont déterminés selon l'utilisation qui est faite par l'EPN du bien, en fonction des caractéristiques propres à l'établissement et non plus selon les durées résultant des usages professionnels ou des pratiques généralement admis.

- La date de début des amortissements correspond généralement à la date de mise en service de l'actif.

- Ce qui n'était pas amortissable ne le sera toujours pas : parmi les immobilisations corporelles, on peut citer les terrains. Parmi les immobilisations incorporelles, on peut citer les marques entretenues, dont l'entretien empêche leur dépréciation de manière irréversible.

- Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Il peut toutefois être modifié, notamment en cas de modification dans l'utilisation probable du bien.

- Un actif amorti peut être déprécié.

- Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions peuvent, sur option, faire l'objet d'une comptabilisation par composant ; dans ce cas, il y a lieu de procéder, le cas échéant, à des amortissements.

Textes de référence

- Règlement du Comité de la réglementation comptable n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

- Avis du Conseil national de la comptabilité n° 2002-12 du 22 octobre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

- Règlement du Comité de la réglementation comptable n° 2003-07 du 12 décembre 2003 modifiant l'article 15 du règlement n° 2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

- Avis du Comité d'urgence n° 2005-D du 1er juin 2005 afférent aux modalités d'application des règlements n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

- Avis du Comité d'urgence n° 2003-E du 9 juillet 2003 concernant les modalités de première application de la comptabilisation par composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement n° 2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

- Avis du Comité d'urgence n° 2003-F du 5 décembre 2003 afférent au projet de règlement modifiant l'article 15 du règlement n° 2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

4. LA DÉPRÉCIATION DES ACTIFS

Le règlement *CRC n° 2002-10* édicte de nouvelles règles en matière de dépréciation des actifs.

Seuls *les actifs immobilisés* entrent dans le champ d'application de la dépréciation, c'est-à-dire les immobilisations incorporelles (frais de recherche et de développement, licences, marques, logiciels, …) et les immobilisations corporelles.

Les provisions pour dépréciation sont remplacées par des « dépréciations », à l'exception des postes de créances et de stocks pour lesquels des provisions pour dépréciation sont maintenues.

4.1. DÉFINITIONS

4.1.1. Définition de la dépréciation

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

4.1.2. Définition des différentes valeurs

4.1.2.1. Valeur nette comptable

La valeur nette comptable d'un actif correspond à *sa valeur brute* diminuée des *amortissements cumulés et des dépréciations* (art. 322-1/7).

4.1.2.2. Valeur brute

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

4.1.2.3. Valeur actuelle

La valeur actuelle est la *valeur la plus élevée* de la *valeur vénale* ou de la *valeur d'usage (*art. 322-1/8).

4.1.2.4. Valeur vénale

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 (art. 322-1/10).

Les conditions normales de marché sont celles des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes.

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.

Les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif peuvent être des coûts externes et internes à l'EPN, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. Il en est ainsi par exemple des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu.

4.1.2.5. Valeur d'usage

La valeur d'usage 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 plupart des cas, elle est déterminée en fonction des *flux nets de trésorerie attendus* (art. 322-1/11).

Si les flux nets de trésorerie ne sont pas pertinents pour l'EPN, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus (art. 322-1/11) comme le potentiel de services attendu.

4.2. RÈGLES D'ÉVALUATION

La dépréciation s'apprécie par rapport à différentes valeurs dont la définition s'inspire très largement des normes IAS ; c'est le cas par exemple de la valeur vénale qui correspond à celle du *prix de cession net* de la norme 36 de l'IASB.

La comparaison entre la *valeur actuelle* et la *valeur nette comptable* (VNC) est effectuée élément par élément (art. 322-1).

La dépréciation correspond à l'*ajustement de la valeur* de l'actif immobilisé *pour prendre en compte sa valeur actuelle.*

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* et non plus par un amortissement exceptionnel comme antérieurement.

Cependant, 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 (art. 322-5/3).

Ainsi :

- une dépréciation est comptabilisée - avec possibilité de reprise, le cas échéant - si l'actif continue à être utilisé ;
- un amortissement exceptionnel est comptabilisée - sans possibilité de reprise - si l'actif cesse d'être utilisé.

4.2.1. Indices de dépréciation

L'EPN doit apprécier à *chaque clôture des comptes,* s'il existe un *indice* quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur (art. 322-5/1).

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, l'établissement doit au minimum considérer les *indices externes et/ou internes* suivants :

☞ Indices externes

- *valeur de marché :* durant l'exercice, la valeur de marché d'un actif a diminué (même à titre temporaire) de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ;
- *changements importants* : des changements importants, ayant un effet négatif sur l'EPN, sont intervenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technique, économique ou juridique ou sur le marché dans lequel l'EPN opère ou auquel l'actif est dévolu.

☞ Indices internes

- *obsolescence ou dégradation physique* : il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif non prévu par le plan d'amortissement ;
- *changements importants dans le mode d'utilisation* : des changements importants, ayant un effet négatif sur l'EPN, sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient ou des plans de sortie d'un actif avant la date prévue préalablement ;
- *performances inférieures aux prévisions :* des indications provenant d'un système d'information interne montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.

Cette liste n'est pas exhaustive. Un établissement peut identifier d'autres indices laissant penser qu'un actif a pu perdre de la valeur. Ces indices imposent également de déterminer la valeur actuelle de l'actif.

4.2.2. Test de dépréciation

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 (art. 322-5/1).

La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable (VNC) est effectuée élément par élément (art. 322-1/9).

La comparaison donne lieu aux deux cas suivants :

- si la valeur vénale est supérieure à la valeur nette comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée. Dès lors il n'est pas besoin de déterminer la valeur d'usage ;
- si la valeur vénale est inférieure à la valeur nette comptable, c'est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue.

Il est rappelé que 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.

Exemples de mise en œuvre du test de dépréciation :

- valeur brute de l'immobilisation : 50 ;
- amortissements cumulés au 31/12/N : 20 ;
- valeur nette comptable au 31/12/N : 30.

Hypothèses	Comparaison Valeur actuelle/VNC	Dépréciation	Valeur portée au bilan
Si valeur vénale = 35	VV = 35 > VNC = 30	**Pas de dépréciation**	30
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 25	VA = 25 < VNC = 30	**Dépréciation = 5** (30 - 25)	25
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 10	VA = 20 < VNC = 30	**Dépréciation = 10** (30 - 20)	20
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 45	VA = 45> VNC= 30	**Pas de dépréciation**	30

4.3. CARACTÈRE OBLIGATOIRE DE LA COMPTABILISATION

La comptabilisation des dépréciations revêt un *caractère obligatoire.*

4.4. SUIVI DES DÉPRÉCIATIONS

A chaque clôture d'exercice, les dépréciations des actifs sont déterminées selon les modalités précitées. Selon le sens de la variation, les dépréciations initiales donnent lieu à un complément ou une reprise.

Ainsi, lorsque l'indice, montrant que l'actif a perdu de la valeur, a disparu ou diminué :

- la valeur d'usage est réestimée ;
- la dépréciation est ajustée ;
- et le plan d'amortissement est modifié de manière prospective.

La constatation de la dépréciation d'un actif a des conséquences sur son amortissement. En effet, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié et donc le plan d'amortissement (art. 322-5/3).

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 années antérieures.

Exemple :

Matériel acquis en N pour 100.

Le plan d'amortissement prévoit un amortissement sur 5 ans en linéaire (soit une dotation annuelle aux amortissement de 20).

A la suite de l'apparition de nouvelles technologies qui rendent le bien obsolète, un test de dépréciation est réalisé en N+1 et la valeur actuelle du bien s'élève à 48. La VNC étant de 60, une dépréciation est constatée à hauteur de 12.

Le taux et le mode d'amortissement sont inchangés ; la base amortissable est modifiée, le plan d'amortissement prospectif est recalculé.

PLAN D'AMORTISSEMENT RÉVISÉ						
ANNÉE	BASE AMORTISSABLE	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	AMORTISSEMENTS CUMULÉS	VALEUR ACTUELLE	DÉPRÉCIATION	VNC
N	100	20	20			80
N+1	100	20	40	**48**	**12**	**48**
N+2	**48**	16	56			32
N+3	48	16	72			16
N+4	48	16	88			0

4.5. CAS PARTICULIER DES DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS

A la date de clôture de l'exercice, les stocks et les productions en cours sont évalués selon les règles générales d'évaluation à la date d'entrée dans le patrimoine.

A l'inventaire, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

Les prix et les perspectives de vente ou les perspectives de services rendues à des tiers sont à prendre en considération pour juger des éventuelles dépréciations.

4.6. TECHNIQUE BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE

Comptabilisation de la dépréciation

- Débit subdivision intéressée du compte 68 *(mandat)*
- Crédit subdivision intéressée du compte 29 *(pas de titre de recette)*

Reprises sur dépréciations

- Débit du compte 29 *(pas de mandat)*
- Crédit 78 *(titre de recette)*

4.7. PRÉSENTATION DES DÉPRÉCIATIONS DANS LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

4.7.1. Au compte de résultat

Les dépréciations peuvent figurer au compte de résultat soit en exploitation, soit en exceptionnel.

4.7.2. À l'annexe

De nouvelles informations sont à fournir dans l'annexe (art. 531-2/3) :

☞ Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée peut déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci,
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ;
- les évènements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.

☞ Rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice

Un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, doit faire apparaître :

- les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice ;
- les dépréciations comptabilisées au cours de l'exercice ;
- les dépréciations reprises au cours de l'exercice

En outre, pour chaque catégorie d'actifs, corporels et incorporels, une information est fournie sur la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des dépréciations) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.

Les dépréciations doivent être renseignées sous forme du tableau suivant :

	Situations et mouvements (b)			
	A	B	C	D
RUBRIQUES (a)	Dépréciations au debut de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions : reprises de l'exercice	Dépréciations a la fin de l'exercice (*c*)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
TOTAL				

(a) A développer si nécessaire.

(b) Les EPN subdivisent les colonnes pour autant que de besoin .

(c) Le montant des dépréciations à la fin de l'exercice est égal à la somme algébrique des colonnes précédentes (A + B - C = D).

4.8. LES DÉPRÉCIATIONS : CE QU'IL FAUT RETENIR

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

- Le principe de la dépréciation des actifs, qu'elle soit définitive ou non, s'entend comme la constatation de perte de valeur.

- La dépréciation s'applique aux *immobilisations corporelles et incorporelles, qu'elles soient amortissables ou non ainsi qu'aux stocks***.**

- A la clôture de l'exercice, l'EPN doit vérifier s'il existe des indices de perte de valeur. Dans l'affirmative, un test de dépréciation est effectué.

- Si une dépréciation est comptabilisée, il convient, le cas échéant, de modifier la base amortissable de l'actif déprécié.

Textes de référence

- Règlement du Comité de la réglementation comptable n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

- Avis du Conseil national de la comptabilité n° 2002-12 du 22 octobre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

- Règlement du Comité de la réglementation comptable n° 2003-07 du 12 décembre 2003 modifiant l'article 15 du règlement n° 2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

- Avis du Comité d'urgence n° 2005-D du 1er juin 2005 afférent aux modalités d'application des règlements n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

5. CONCLUSION

5.1. CHANGEMENT DE MÉTHODES COMPTABLES

Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de *façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.* L'impact de ces changements de méthodes est à comptabiliser dans les capitaux propres (art. 314-1).

Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en *"report à nouveau" dès l'ouverture de l'exercice* sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'EPN est amené à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

Toutefois, le Comité de la réglementation comptable (CRC) a admis qu'il puisse être appliqué une méthode simplifiée (prospective) lors de la première application des règlements du CRC n° 2002-10 relatif à la dépréciation et l'amortissement des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, l'évaluation et la comptabilisation.

Ainsi, l'article 17 du règlement du CRC n° 2004-06 prévoit une mesure de simplification consistant à procéder au seul reclassement des valeurs nettes comptables, au regard des nouvelles définitions et conditions de comptabilisation sans modifier leur valeur. Les montants qui ne répondent pas aux nouvelles définitions et conditions sont sortis de l'actif. Cette mesure de simplification s'analyse donc en une méthode prospective.

De même s'agissant de la première application de la méthode par composants, deux méthodes sont laissées au choix de l'entité :

- la reconstitution du coût historique des composants : dans ce cas, l'entité doit identifier rétrospectivement les composants et modifier en conséquence le solde de l'amortissement de ces composants à l'ouverture, l'amortissement étant recalculé à partir de la valeur brute du composant et de la durée écoulée depuis son acquisition ;
- la réallocation des valeurs comptables : dans ce cas, les composants sont identifiés séparément, mais le solde de l'amortissement à l'ouverture n'est pas recalculé ; il est simplement procédé à une affectation du solde existant de l'amortissement de l'immobilisation. Par la suite, la valeur nette comptable du composant est amortie sur la durée résiduelle.

Enfin, il est rappelé qu'en vue d'harmoniser les méthodes de première application des règlements du CRC n° 2002-10 et n° 2003-07 avec le règlement du CRC n° 2004-06, le Comité d'urgence du CNC a recommandé aux entités d'appliquer pour toutes les immobilisations, selon le choix arrêté, la méthode rétrospective ou simplifiée (prospective) de réallocation ou de reclassement des valeurs nettes comptables, à l'ensemble des dispositions des trois règlements précités (Avis n° 2005-D du 1er juin 2005 § 1.2).

5.2. IMPACT FISCAL

Les nouvelles règles comptables ayant des incidences fiscales importantes, une instruction de la Direction de la législation fiscale doit paraître avant la fin de l'année afin de préciser l'impact de ces mesures, notamment au regard des règles de déductibilité des provisions pour dépréciations et d'amortissements.

L'article 237 septies du CGI dans sa nouvelle rédaction issue de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 portant loi de finances rectificative pour 2004 (art. 42 I-E) prévoit des mesures particulières afin de :

- tenir compte de la variation d'actif net lors de la première application de l'approche par composants ;
- neutraliser les effets du transfert des charges à répartir à un compte d'immobilisation.

Pour l'application de ces dispositions et de manière plus générale, l'article 15 bis de l'annexe II au code général des impôts (issu du décret n° 2005-1442 du 14 novembre 2005) définit la notion de composants (1ère catégorie) qui reprend la définition comptable.

En ce qui concerne les nouvelles modalités d'amortissement, la direction de la législation fiscale a indiqué qu'il serait admis que les dotations aux amortissements pratiqués sur la partie non décomposée de l'immobilisation (la structure) pourraient être déterminées comme précédemment sur la durée d'usage (fiscale) applicable à l'immobilisation prise dans son ensemble.

Par ailleurs, une des conséquences importantes de la mise en œuvre des nouvelles normes comptables étant, le cas échéant, l'amoindrissement des dotations comptables aux amortissements du fait de l'application des durées réelles d'utilisation, la direction de la législation fiscale a précisé que le différentiel entre la durée d'amortissement comptable et la durée d'usage pourrait être constaté en amortissements dérogatoires tels que prévus par l'article 322-2 du PCG. Il est rappelé, à cet égard, que lorsque la dotation aux amortissements pour dépréciation (comptable) devient supérieure à la dotation fiscale déterminée d'après les durées d'usage, la différence est compensée par une reprise de la provision pour amortissements dérogatoires de même montant.

ANNEXE N° 1 : Plan de comptes

Actualisation du plan de comptes (seules les modifications sont indiquées en gras dans le texte) :

Compte 15 Provisions pour risques et charges

- compte 151 Provisions pour risques

  1516 Provisions pour pertes sur contrats : compte créé

- compte 153 Provisions pour pensions et obligations similaires (**modification dans le commentaire du compte - voir annexe n° 2**)

- **compte 154 Provisions pour restructurations : compte créé**

- compte 157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

  1572 Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

- compte 158 Autres provisions pour charges

  1581 Provisions pour remises en état : compte créé

  1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer : compte supprimé.

Compte 29 **Dépréciations** des immobilisations

290 **Dépréciations** des immobilisations incorporelles
291 **Dépréciations** des immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 21)
292 **Dépréciations** des immobilisations mises en concession
293 **Dépréciations** des immobilisations en cours

Compte 41 Clients et comptes rattachés

417 Créances sur travaux non encore facturables : **compte supprimé**

Compte 48 Comptes de régularisation

4811 Charges différées : **compte supprimé**
4812 Frais d'acquisition des immobilisations : **compte supprimé**
4818 Charges à étaler : **compte supprimé**

Compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions

6816 Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
6876 Dotations pour dépréciations exceptionnelle

Compte 78 Reprises sur amortissements et provisions

7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
7876 Reprises sur dépréciations exceptionnelles

ANNEXE N° 1 (suite et fin)

Quelle que soit l'instruction M9 applicable, l'ouverture des comptes suivants n'est plus soumise à autorisation du bureau 7D de la DGCP :

- compte 105 « Ecart de réévaluation »
- compte 106 « Réserves »
- compte 17 « Dettes rattachées à des participations »
- compte 18 « Compte de liaison »
- compte 267 « Créances rattachées à des participations »
- compte 2967 « Créances rattachées à des participations » (provisions)
- compte 2968 « Créances rattachées à des sociétés en participations » (provisions)
- compte 4091 « Avances et acomptes versés sur commandes »[1]
- compte 451 « Groupe »
- compte 455 « Groupes et associés »
- compte 458 « Associés - Opérations faites en commun et en GIE »
- compte 495 « Provisions pour dépréciations des comptes du groupe et associés »
- compte 655 « Quote-parts de résultat sur opérations faites en commune et en GIE »
- compte 755 « Quote-parts de résultat sur opérations faites en commune et en GIE »
- compte 657 « Charges spécifiques » et subdivisions
- compte 757 « Produits spécifiques » et subdivisions
- compte 6578 « Autres charges spécifiques »
- compte 7617 « Revenus des créances rattachées à des participations »

[1] Pour information, l'ouverture de ce compte dans l'instruction M9-5 n'était pas soumise à autorisation.

ANNEXE N° 2 : Fonctionnement des comptes

Seuls les comptes que les règlements CRC ont créés ou modifiés font l'objet d'un commentaire ci-dessous, les changements d'intitulés des comptes 29, 68 et 78 (annexe n° 1) n'appelant pas d'observations particulières.

Compte 1516 - Provisions pour pertes sur contrats

Une perte sur un contrat doit être provisionnée dès qu'elle devient probable (art. 312-8). Les conditions de constitution d'une provision pour risques et charges sont en effet remplies : existence d'un contrat générant une obligation à la clôture de l'exercice et sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes.

Compte 153 - Provisions pour pensions et obligations similaires

Le compte 153 enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des obligations légales ou contractuelles conférant au personnel des droits à la retraite (ex. : indemnités de départ à la retraite) ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi (assurance vie, couverture médicale).

La comptabilisation peut être partielle ou totale.

La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme la méthode préférentielle (art. 335-1).

Compte 154 – Provisions pour restructuration

Ce compte enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des opérations de restructurations telles que l'arrêt d'une branche d'activité ou la fermeture d'un site.

Les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une obligation de l'organisme vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, **matérialisée avant la date de clôture** par l'annonce de cette décision aux tiers concernés, et à condition que l'organisme n'attende plus de contrepartie de ceux-ci (art. 312-8).

La provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures (art. 323-5).

Exemples de coûts pouvant faire l'objet d'une provision pour restructuration :

- coûts de déménagement hormis ceux liés aux biens qui seront réutilisés ;
- indemnités aux personnels pour cessation du contrat de travail.

Compte 1572 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Des provisions pour gros entretien ou grandes révisions peuvent être comptabilisées.

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'EPN, doivent être comptabilisées sous forme de provisions dès lors que ces dépenses ne sont pas comptabilisées comme un composant distinct de l'immobilisation qu'elle concerne. Sont visées les dépenses d'entretien 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.

ANNEXE N° 2 (suite et fin)

Compte 1581 - Provisions pour remises en état

Depuis le règlement CRC n° 00-06, les provisions pour remises en état de site ne constituent plus des provisions pour charges à répartir à inscrire au compte 157 mais au compte 1581.

L'avis CNC n° 2000-01 paragraphe 5.9 rappelle que l'obligation de remise en état d'un site résulte de la loi, d'un règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité.

Le fait générateur de l'obligation est la dégradation du site ; la sortie de ressources est le coût de remise en état.

L'avis distingue deux situations selon que la dégradation est immédiate, ou progressive avec l'exploitation du site :

- Dégradation immédiate (obligation de démantèlement d'une plate-forme pétrolière ou d'une centrale nucléaire ; obligation de décontamination ; obligation de remise en état d'un site) :

dès la réalisation de l'installation, l'obligation existe et la sortie de ressources est inéluctable. Une provision doit donc être constatée en contrepartie d'une charge dès la réalisation de l'installation ou de la contamination ; le cas échéant, un actif est constaté pour le même montant conformément aux règles de comptabilisation des actifs.

- Dégradation progressive (exploitation d'une carrière, contamination régulière d'un sol) :

La sortie de ressources est liée à la dégradation du site au fur et à mesure de son exploitation (ex : fuites d'hydrocarbures autre qu'un accident majeur dans une station-service). A la date de clôture, l'obligation n'entraîne pas de sortie probable de ressources pour la partie du site qui n'est pas exploitée ou contaminée.

En conséquence, un passif doit être constaté à hauteur du montant des travaux correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice. La contrepartie est un coût de production.

ANNEXE N° 3 : Traitement des options exercées antérieurement à l'application du règlement n° 2004-06 au 1er janvier 2005

Traitement des options exercées antérieurement à l'application du règlement n° 2004-06 au 1er janvier 2005

Tableau 1 - Première application selon la méthode rétrospective

Options ⇨ Méthodes comptables ⇩	Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes		Coûts de développement		Coûts d'emprunt	
Méthodes appliquées avant le 1er janvier 2005						
Règlement n° 99-03 du CRC (anciens articles)	Charges	Charges à répartir déterminées actif par actif Art. 361-7	Charges	Activation Art. 19 Décret 29 nov.1983 Art. 361-3	Charges	Activation Art. 7 Décret 29 nov.1983 Art. 321-3, 331-1 et 333-1
Méthode appliquée au 1er janvier 2005						
Comptabilisation des coûts à l'actif	Activation comme si la méthode avait toujours été appliquée	Incorporation à l'actif initial des frais comptabilisés en charges à répartir ainsi que ceux comptabilisés en charges	Activation des seuls coûts de développement	Activation des seuls coûts de développement pour les projets déjà activés ainsi que des projets passés en charges	Activation de tous les coûts d'emprunt pour les actifs éligibles	Maintien des coûts d'emprunt déjà activés et activation des autres coûts d'emprunt éligibles
Reconstitution du coût historique des acquisitions antérieures figurant à l'actif du bilan d'ouverture et " recalcul " des amortissements comme si la méthode avait toujours été appliquée	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Option pour la comptabilisation en charges	Pas de modification	Reprise du solde antérieur en report à nouveau ou charges si déduction fiscale	Pas de modification	Reprise de la VNC en report à nouveau ou en charges si déduction fiscale	Pas de modification	Reprise de la quote part activée en report à nouveau

ANNEXE N° 3 (suite et fin)

Traitement des options exercées antérieurement à la première application du règlement n° 2004-06 au 1er janvier 2005

Tableau 2 - Première application selon la méthode simplifiée prospective de réaffectation des valeurs nettes comptables

Options ⇨ / Méthodes comptables ⇩	Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes		Coûts de développement		Coûts d'emprunt	
Méthodes appliquées avant le 1er janvier 2005						
	Charges	Charges à répartir	Charges	Activation Art. 19 Décret 29 nov.1983	Charges	Activation Art. 7 Décret 29 nov.1983
Méthode appliquée au 1er janvier 2005						
Comptabilisation des coûts à l'actif Pas de reconstitution du coût historique des acquisitions antérieures figurant à l'actif du bilan d'ouverture	NA	Reclassement en immobilisations du solde des charges à répartir	NA	Maintien à l'actif des frais de développement des seuls projets déjà activés (1)	Pas de modification	Maintien des coûts activés pour les actifs éligibles
Option pour la comptabilisation en charges Pas de retraitement des immobilisations antérieurement activées sauf si elles ne répondent pas aux nouvelles conditions de définition et comptabilisation des actifs	Pas de modification	Reprise du solde antérieur non amorti en report à nouveau ou en charges si déduction fiscale	Pas de modification	Comptabilisation en charges de tous les coûts de développement engagés à compter du 1er janvier 2005 et maintien à l'actif des seuls frais de développement déjà activés (1)	Pas de modification	Comptabilisation en charges de tous les coûts d'emprunt engagés à compter du 1er janvier 2005 et maintien des seuls coûts déjà activés pour les actifs éligibles

(1) Répondant aux nouvelles conditions de définition et de comptabilisations

ISSN : 0984 9114