

Les nouvelles normes comptables : les actifs

Les objectifs de la mesure

- Maintenir la conformité de la comptabilité des SPIC locaux au plan comptable général, prescrite par le CGCT.
- Affiner la détermination des coûts des services rendus à l'aide de la comptabilité en renforçant la précision de l'évaluation des charges issues de l'utilisation des actifs.

La notion d'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.

Cette définition est donnée par l'article 211-1 du plan comptable général (PCG).

Les immobilisations

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours (article 211-1 du PCG).

Les nouvelles normes introduites dans le PCG déterminent également le coût d'entrée des immobilisations, c'est-à-dire l'étendue des dépenses qui doivent être imputées au compte d'immobilisation lorsqu'un bien immobilisé est acquis ou créé. Ces évolutions seront prises en compte dans le cadre d'une refonte des règles d'imputation des dépenses du secteur public local, actuellement fixées par la circulaire interministérielle du 26 février 2002.

La refonte de l'instruction budgétaire et comptable M4 prend en revanche en compte les **éléments relatifs à l'évaluation des actifs à la clôture de l'exercice**, c'est-à-dire les règles qui régissent l'amortissement et les dépréciations des actifs.

Les nouvelles modalités de détermination du plan d'amortissement

La **base amortissable** correspond à la différence entre le coût d'entrée (ou valeur brute) de l'immobilisation amortissable (montant inscrit au compte d'immobilisation) et sa **valeur résiduelle**, c'est-à-dire le montant qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif à la fin de son utilisation. L'amortissement pourra donc désormais être calculé sur une base différente du montant de l'immobilisation brute.

- ⇒ *La valeur résiduelle n'est prise en compte que si elle est significative et mesurable. À titre d'exemple, la prise en compte de cette valeur pour déterminer la base amortissable est notamment adaptée pour le calcul de l'amortissement des véhicules lorsqu'un engagement de reprise chiffré à l'issue de la période d'utilisation est pris par le fournisseur.*

La **durée d'amortissement** correspond à la **durée réelle d'utilisation** de l'immobilisation par le service. Elle reflètera ainsi plus fidèlement la répartition dans le temps de la consommation des avantages économiques attendus de chaque équipement et permettra de déterminer plus finement les coûts à répercuter dans les tarifs des services concernés.

⇒ Les **durées d'usage** actuellement prévues par l'instruction budgétaire et comptable M4, inspirées des durées préconisées en matière fiscale, ne conserveront qu'une **valeur indicative**.

L'amortissement par composants

L'approche par composants sera introduite dans l'instruction budgétaire et comptable M4 à compter du 1^{er} janvier 2008. Les SPIC locaux auront alors la possibilité d'amortir séparément et selon des durées différentes les éléments constitutifs de leurs immobilisations décomposables.

Si un ou plusieurs éléments constitutifs d'un actif ont chacun des **utilisations différentes**, ou procurent des avantages économiques selon un **rythme différent**, chaque élément est **comptabilisé séparément** et un **plan d'amortissement propre** à chacun de ces éléments est retenu.

⇒ Dans l'attente de l'enrichissement des protocoles d'échange relatifs à l'inventaire des immobilisations, la comptabilisation séparée des différents composants d'une même immobilisation sera matérialisée par l'affectation de numéros d'inventaire distincts à chacun de ces composants, afin d'y associer des durées d'amortissement différentes.

À titre d'exemple, une telle décomposition peut être pertinente pour une construction : la durée de vie des murs et fondations est plus longue que celle de la toiture, elle-même plus longue que celle des fenêtres ou de l'agencement intérieur.

La durée d'amortissement d'un composant correspondra à la durée qui sépare deux remplacements de ce composant.

Lorsqu'un composant est remplacé, il doit être sorti de l'actif selon le schéma consacré aux cessions d'immobilisations :

- les amortissements constatés sont rapportés au compte d'immobilisation par opération d'ordre non budgétaire (débit 281 par crédit 21),
- la valeur nette comptable du composant est inscrite en charge par opération d'ordre budgétaire : émission d'un mandat sur l'article 675 (chapitre 042) et d'un titre de recette sur la subdivision intéressée du compte 21 (chapitre 040) : cette opération devrait être exceptionnelle si la durée d'amortissement du composant a été correctement évaluée (la valeur nette comptable du composant étant alors nulle),
- les dépenses de remplacement du composant sont immobilisées.

La décomposition du coût d'entrée d'une immobilisation lors de son acquisition suppose :

- d'**identifier les composants**, selon une méthode adaptée à l'entité et à sa gestion des immobilisations c'est-à-dire en fonction des besoins de renouvellement identifiés à l'origine et du caractère significatif des éléments (mesuré en fonction de l'impact relatif sur le résultat),

- d'affecter le coût d'entrée de l'immobilisation entre les différents composants identifiés : le coût d'entrée doit en effet être réparti entre les composants et la structure¹.
 - ⇒ *Si la répartition du coût d'entrée entre les composants pose peu de difficultés dans le cas d'immobilisations produites (marché de travaux : identification directe du coût de chacun des éléments de la construction) ou d'immobilisations acquises pour lesquelles les factures d'achat sont détaillées, elle est en revanche plus délicate lorsqu'un tel détail est absent des pièces justificatives de l'acquisition.*

Les dépréciations d'actifs

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa **valeur actuelle** est devenue inférieure à sa **valeur nette comptable**. Une dépréciation est constatée lorsque la différence entre ces deux valeurs est significative.

- ⇒ *Le terme « dépréciation » remplace celui de « provision pour dépréciation ». Le terme « provision » désigne désormais exclusivement des éléments de passif.*

Un **test de dépréciation** doit être réalisé lorsqu'il existe un **indice de perte de valeur** d'un actif.

- ⇒ *Les indices de perte de valeur peuvent être externes (valeur de marché, changements de réglementation) ou internes (obsolescence, utilisation différente de l'actif).*

Lorsqu'un tel indice de valeur existe, la réalisation du test de dépréciation conduit à comparer la valeur nette comptable de l'actif à sa valeur actuelle.

La **valeur actuelle** s'apprécie en fonction des conditions de marché et de l'utilité de l'actif pour l'entité. Elle correspond à la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

La **valeur vénale** s'entend du montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture de l'exercice, de la vente de l'actif à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. La **valeur d'usage** est la valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie (les avantages économiques attendus sont mesurés en fonction des flux nets de trésorerie attendus ou du potentiel de services attendus). Si la valeur vénale est supérieure à la valeur nette comptable, il n'est pas nécessaire de déterminer la valeur d'usage.

Si la valeur actuelle ainsi déterminée est notablement inférieure à la valeur nette comptable, il y a lieu de constater une **dépréciation**. La dotation aux dépréciations à comptabiliser est égale à la différence entre la valeur nette comptable et la valeur actuelle de l'actif.

- ⇒ *Le poste d'actif susceptible de donner lieu le plus souvent à la constatation d'une dépréciation est celui des créances. La valeur actuelle d'une créance correspondra au montant vraisemblablement recouvrable. Une créance dont le recouvrement est compromis doit donc faire l'objet d'une dépréciation.*

Le **régime budgétaire** des dépréciations correspondra à celui des actifs auxquels elles se rapportent. Ainsi, les dépréciations d'immobilisations et de stocks de matières premières, en-cours de production et produits finis seront budgétaires (les dotations aux dépréciations et les reprises

¹ Le terme « structure » désigne le composant principal de l'immobilisation, c'est-à-dire l'élément qui a la durée la plus longue (et généralement la valeur la plus élevée). Il s'agira par exemple des murs et fondations pour le cas d'une construction.

sur dépréciations seront donc des opérations d'ordre budgétaires). Les dépréciations de stocks d'autres approvisionnements et de marchandises, de comptes de tiers et de comptes financiers seront en revanche non budgétaires (les dotations aux dépréciations et les reprises sur dépréciations seront donc des opérations semi-budgétaires).

Le tableau suivant récapitule le régime budgétaire des dépréciations des différentes catégories d'actifs, la nature des opérations budgétaires associées et les conséquences sur leur codification dans le protocole « Indigo ».

	Dépréciations budgétaires	Dépréciations semi-budgétaires
Catégories d'actifs concernées	⇒ Immobilisations ⇒ Stocks de matières premières, d'en-cours de production et de produits finis	⇒ Stocks d'autres approvisionnements et de marchandises ⇒ Comptes de tiers (créances) ⇒ Comptes financiers
Comptes d'actifs correspondants	20, 21, 22, 23, 26, 27 31, 33, 34, 35	32, 37, 41, 46, 50, 55
Comptes de dépréciations correspondants	290, 291, 292, 293, 296, 297 391, 393, 394, 395	392, 397, 491, 496, 590, 595
Codification des opérations dans « Indigo »	⇒ Mandat dotation (6816, 6817, 6866, 6876) : code nature 08 et code opération 6 (chapitre 042) ⇒ Titre dépréciation (x9x) : code nature 08 et code opération 4 (chapitre 040)	⇒ Mandat dotation (6817, 6866, 6876) : code nature 17 (chapitre 68)

L'impact des dépréciations sur le plan d'amortissement

Lorsqu'une immobilisation amortissable fait l'objet d'une dépréciation, son plan d'amortissement est modifié pour l'avenir : la nouvelle base amortissable correspond à la valeur actuelle qui a servi à calculer la dépréciation.

Toute nouvelle dotation aux dépréciations ou toute reprise, totale ou partielle, d'une dépréciation constatée entraîne une nouvelle modification de la base amortissable.

Un exemple de l'impact des dépréciations sur le plan d'amortissement figure page suivante.

Exemple : matériel acquis 7.000 euros le 01/01/N, non décomposable, valeur résiduelle indéterminable, amorti sur 7 ans ; fin N+2, la consultation de la presse spécialisée indique que la valeur vénale s'élève à 2.500 euros (la valeur d'usage est inférieure) en raison de l'apparition sur le marché de matériel plus performant ; fin N+5, les mêmes publications indiquent que la nouvelle génération de matériel n'est pas conforme à la réglementation environnementale, la valeur vénale du matériel remonte à 3.000 euros.

	Base amortissable	Dotations aux amortissements	Cumul des amortissements	Dotations aux dépréciations	Reprises sur dépréciations	Cumul des dépréciations	Valeur nette comptable
N	7.000	1.000	1.000			0	6.000
N+1	7.000	1.000	2.000			0	5.000
N+2	7.000	1.000	3.000	1.500		1.500	2.500
N+3	2.500	625	3.625			1.500	1.875
N+4	2.500	625	4.250			1.500	1.250
N+5	2.500	625	4.875		1.500	0	2.125
N+6	2.125	2.125	7.000			0	0