

COMITE DE LA REGLEMENTATION COMPTABLE
Règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002

Relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

Le Comité de la réglementation comptable,

Vu la loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière ;

Vu le règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif à la réécriture du plan comptable général modifié par les règlements n°99-08 et n°99-09 du 24 novembre 1999 et n°00-06 du 7 décembre 2000 ;

Vu les articles 311-1, 321-5, 321-6, 322-1, 322-2, 322-3, 331-8, 331-9, 432-1, 442/29, 531-2/3, 532-2, 410-6 du règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable ;

Vu les avis n°2002-07 du 27 juin 2002 et n°2002-12 du 22 octobre 2002 du Conseil national de la comptabilité relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs,

Décide :

Article 1

Titre III - Règles de comptabilisation et d'évaluation

Chapitre I - Comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges

Section 1 - Comptabilisation des actifs

A l'article 311-1, les termes " provisions pour dépréciation " sont remplacés par " dépréciations ".

Article 2.1

Titre III

Chapitre II - Evaluation des actifs et des passifs

Section 1 - Evaluation des actifs à la date d'entrée

L'article 321-5 est supprimé et remplacé par l'article 322-1-9.

Article 2.2

L'article 321-6 devient l'article 321-5

Article 3.1

Titre III

Chapitre II

Section 2 - Evaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée

Il est créé une sous-section 1 ainsi intitulée " Définitions "

Article 3.2

L'article 322-1 est modifié comme suit :

" Art.322-1

1. un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable.
2. l'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable : physique, technique, juridique. Ces critères ne sont pas exhaustifs.

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

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

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

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

Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité.

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

5. La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation, sous réserve des dispositions de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par l'article 332-4 équivalence et de celles de l'article 350-1 relatives à la réévaluation.

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

La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable.

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

8. La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage sous réserve des dispositions de l'article 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

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

10. La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

11. 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 généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus " .

Article 4.1

Il est créé une sous-section 2 ainsi intitulée " Règles générales applicables " .

Article 4.2

L'article 322-2 est modifié comme suit :

" Art.322-2

1. La plus-value constatée entre la valeur actuelle d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée, sous réserve des dispositions des articles 372-1 à 372-3 relatifs aux variations de valeur des contrats financiers à terme et des options de taux d'intérêt sur les marchés organisés.

2. Par exception, des textes particuliers prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements

dérogatoires ou de provisions réglementées ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation ".

Article 5.1

Il est créé une sous-section 3 ainsi intitulée : " Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles "

Article 5.2

L'article 322-3 est modifié comme suit :

" Art.322-3

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.

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.

- 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'entreprise 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.
- Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour grosses réparations 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 leur 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'entreprise ;
 - Le coût pour l'entreprise des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

La méthode de comptabilisation par composants des grosses réparations ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour grosses réparations ou de grandes révisions.

Article 5.3

Il est créé un article 322-4 ainsi rédigé :

" Art.322-4

1. A 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.
2. 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.
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'entité.
4. Lorsque l'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme indéterminable, devient déterminable au regard d'un des critères cités à l'article 322-1.2, l'actif est amorti sur l'utilisation résiduelle.
5. Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

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

Article 6.1

Il est créé une sous-section 4 ainsi intitulée : " Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles "

Article 6.2

Il est créé un article 322-5 ainsi rédigé :

" Art.322-5

1. L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle.

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

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

3. Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est à dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié.

4. Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure ".

Article 7.1

Il est créé une sous-section 5 ainsi intitulée " Modalités d'évaluation applicables aux actifs autres que les immobilisations incorporelles et corporelles ".

Article 7.2

Il est créé un article 322-6 ainsi rédigé :

" Art.322-6

A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d'actif, autres que les immobilisations corporelles et incorporelles, est comparée à leur valeur actuelle à la même date, sous réserve des dispositions de l'article 333-4 relatives aux stocks et productions en cours faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.

Dans les cas exceptionnels où il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou le coût de production des stocks et productions en cours à la date de clôture, l'évaluation s'effectue conformément à l'article 333-5.

L'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif, autre qu'une immobilisation corporelle ou incorporelle, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une dépréciation, sous réserve des dispositions de l'article 332-7 relatif aux titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, de l'article 342-5 relatif aux dettes et créances en monnaies étrangères, de l'article 342-6 relatif à d'autres opérations en monnaies étrangères, de l'article 371-1 relatif aux titres vendus à réméré, de l'article 372-2 et de l'article 372-3 relatifs aux variations de valeur des options de taux d'intérêt constatées sur les marchés organisés ou lors de transactions de gré à gré.

Lorsque les effets sont irréversibles, la dépréciation est constatée comme une perte ".

Article 7.3

Il est créé un article 322-7 ainsi rédigé :

" Art.322-7

Pour l'application des articles 322-1 et 322-5, la valeur brute des biens fongibles est déterminée soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré ".

Article 8.1

Chapitre III - Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation

Section I - Immobilisations incorporelles et corporelles

Sous section 2 - A une date postérieure

L'article 331-8, dont les dispositions ont été reprises après modification aux articles 322-2 et 322-3, est ainsi rédigé :

" Art.331-8

Les définitions, conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements et dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles sont précisées aux articles 322-1 à 322-4 ".

Article 8.2

L'article 331-9, dont les dispositions ont été reprises après modification aux articles 322-3 et 322-4, est supprimé.

Article 9

Titre IV - Tenue, structure et fonctionnement des comptes

Chapitre III - Plan de comptes

Section 2 - Plan de comptes général

A l'article 431-1 : cadre comptable, classe 2, numéro 29, les termes " provisions pour dépréciations " sont remplacés par " dépréciations ".

Article 10

A l'article 432-1 : liste des comptes, les termes " provisions pour dépréciation " sont remplacés par " dépréciations " pour les comptes suivants :

- classe 2 ; n° 29, 290, 291, 292 et 293
- classe 6 ; n° 6816 et 6876
- classe 7 ; n° 7816 et 7876.

Article 11

Chapitre IV - Fonctionnement des comptes

Section 2 - (classe 2)

Au compte 442/29, les termes " provisions pour dépréciation " sont remplacés par " dépréciations ".

Article 12

Titre V - Documents de synthèse

Chapitre III - Modèles de documents annuels - Annexe

Section 1 - Contenu de l'annexe

L'article 531-2/3 est modifié comme suit :

" L'annexe doit comporter les informations suivantes, dès lors qu'elles sont significatives :

1. Amortissements

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 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.

2. Dépréciations

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 pour 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.

3. 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 ".

Article 13.1

Section II - Informations de l'annexe présentées sous forme de tableau

Sous section 1 - Système de base

Article 532-2. Tableau des amortissements

L'intitulé de l'article 532-2 est modifié comme suit " Tableau des amortissements et des dépréciations ".

Il est créé un article 532-2.1. Tableau des amortissements.

Article 13.2

Il est créé un article 532-2.2 inséré après l'article 532-2.1. Tableau des dépréciations.

"Art.532-2.2 Tableau des dépréciations

	<i>Situations et mouvements (b)</i>			
	A	B	C	D
RUBRIQUES (a)	Dépréciations au début de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions reprises de l'exercice	Dépréciations à la fin de l'exercice (c)
Immobilisations incorporelles				

Immobilisations corporelles				
Total				

(a) A développer si nécessaire.

(b) Les entités 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) ".

Article 14.

Titre IV

Chapitre I – Organisation de la comptabilité

A l'article 410-6, les termes " sont cotés et paraphés " sont remplacés par " peuvent être cotés et paraphés ".

Article 15. Date et conséquences de la première application. Mesures transitoires

Article 15.1 Date et conséquences de la première application

Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois les entreprises et entités peuvent appliquer le présent règlement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002.

Tous les changements résultant de la première application de ce règlement, y compris les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, sont traités selon les dispositions générales de l'article 314-1 du règlement n°99.03 du CRC relatif au plan comptable général à savoir :

" 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. 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. Ainsi, les changements de méthodes conduisant à inscrire à l'actif des frais de recherche et de développement ne peuvent être appliqués que de manière prospective, c'est-à-dire aux nouveaux projets.

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'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat ".

Dans ce cadre, il est considéré que l'effet à l'ouverture des changements, y compris pour les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, peut dans tous les cas, être estimé

de façon objective. La méthode prospective ne peut donc pas être appliquée.

Pour l'application des dispositions de l'article 531-1 du règlement n°99-03 du CRC, stipulant de mentionner en annexe les effets sur le résultat et les capitaux propres des exercices précédents, il est considéré, compte tenu des difficultés d'estimation au delà d'un exercice, que les informations comparatives ne sont pas obligatoires en ce qui concerne les nouvelles modalités de calcul de la valeur d'usage et leurs conséquences sur la dépréciation.

Article 15.2 - Mesures transitoires

Mesures transitoires relatives à la comptabilisation des actifs par composants pour les grosses réparations prévues par le règlement n° 2000-06 du CRC sur les passifs, applicables jusqu'à la date d'entrée en vigueur du présent règlement.

S'agissant :

- des dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou de remplacer tout ou partie des actifs,
- ainsi que des dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, 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,

les entreprises doivent à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2003 :

- soit constituer des provisions pour grosses réparations,
- soit appliquer la méthode de comptabilisation des actifs par composants.

Pour les exercices clos au 31 décembre 2002, les entreprises devront maintenir les traitements comptables antérieurs.

© *Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 10/01/2003*