



**Avis n° 2023-04
du 13 décembre 2023
relatif à la détermination des actifs ou groupes d'actifs
au niveau desquels le test de dépréciation est effectué
par les organismes de sécurité sociale**

Par courrier daté du 16 octobre 2023, la Direction de la sécurité sociale a attiré l'attention du Conseil de normalisation des comptes publics sur certaines dispositions du Plan comptable général qu'appliquaient les organismes de sécurité sociale et qui n'ont pas été, par omission, reprises dans le Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale. Il s'agit de dispositions relatives à la détermination des actifs ou groupes d'actifs corporels au niveau desquels un test de dépréciation est effectué.

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose donc, par le présent avis, de compléter la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil de ces dispositions pour préciser, dans les dispositions normatives, que, dans les cas où il n'est pas possible de déterminer la valeur actuelle d'un actif pris isolément, il convient de déterminer la valeur actuelle du groupe d'actifs auquel il appartient. L'exposé des motifs de la norme 6 précise comment déterminer les actifs ou groupes d'actifs au niveau desquels le test de dépréciation est effectué à la date de clôture de l'exercice. Ces dispositions sont directement reprises du Plan comptable général, sans changement au fond.

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose que ces dispositions nouvellement intégrées à la norme 6 du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale soient d'application immédiate, avec possibilité d'application anticipée dès le 1^{er} janvier 2023 (exercice clos le 31 décembre 2023).

ANNEXE 1

Modifications de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale

Exposé des motifs

III.2. Évaluation à la date de clôture

III.2.1. Cas général

Un bien amortissable apparaît à l'actif à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

Un actif amortissable est une immobilisation dont l'utilisation par l'organisme de sécurité sociale est déterminable. L'utilisation de l'actif se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de cet actif par l'organisme de sécurité sociale et/ou par l'atteinte du potentiel de service attendu par celui-ci, selon un usage limité dans le temps. La durée d'utilisation et le plan d'amortissement sont définis par l'organisme de sécurité sociale en fonction de la nature des immobilisations. La valeur amortissable de l'immobilisation est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle estimée de façon fiable. En conséquence, un bien amortissable est amorti par la répartition systématique de sa valeur amortissable selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus et/ou d'atteinte du potentiel de service attendu. Par ailleurs, des tests de dépréciation sont pratiqués en cas d'indice de perte de valeur. Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

III.2.2. Détermination des actifs ou groupes d'actifs au niveau desquels le test de dépréciation est effectué

Les actifs ou groupes d'actifs au niveau desquels est réalisé le test de dépréciation sont déterminés de façon cohérente et permanente à chaque évaluation de la valeur actuelle.

Les actifs ou groupes d'actifs au niveau desquels est réalisé le test de dépréciation sont déterminés, en fonction du mode de gestion et de suivi des activités de l'organisme de sécurité sociale (secteurs d'activité, implantation géographique, etc.). Le fait de générer des avantages économiques ou un potentiel de service autonomes est un indicateur permettant d'identifier le niveau (d'actif ou groupe d'actifs) auquel un actif doit être testé.

Les actifs d'un groupe d'actifs incluent, le cas échéant, tout ou partie des actifs de support qui peuvent leur être affectés de manière raisonnable et cohérente.

(...)

Dispositions normatives

3.2. Évaluation à la date de clôture

3.2.1. Principe

Une immobilisation corporelle est amortissable lorsque sa durée d'utilisation est limitée. Le caractère limité de la durée d'utilisation d'un actif est déterminé, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, au regard des critères, généralement physiques, techniques, juridiques, ou économiques, inhérents à l'utilisation par l'organisme de sécurité sociale de l'actif considéré.

Une immobilisation corporelle amortissable est évaluée à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

Une immobilisation corporelle mise à la disposition de l'organisme de sécurité sociale est évaluée à la date de clôture selon les mêmes méthodes que celles appliquées à une immobilisation corporelle de sa catégorie.

Amortissement

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement. La dotation aux amortissements de chaque exercice est comptabilisée en charges.

Le fait générateur de l'amortissement est la mise en service de l'immobilisation corporelle.

La révision du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) est effectuée en cas de modification significative de l'utilisation de l'actif, de la nature de l'actif ou à la suite d'une dépréciation.

Dépréciation

L'organisme de sécurité sociale ~~entité~~ doit apprécier à chaque clôture des comptes, s'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre 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 est comparée à sa valeur actuelle.

Ainsi, si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. La dépréciation éventuellement observée est comptabilisée en charges.

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable qui ne correspond plus aux avantages économiques ou au potentiel de service résiduel attendu par l'organisme de sécurité sociale dans le cas où l'actif continue d'être utilisé.

S'il n'est pas possible de déterminer la valeur actuelle de l'actif pris isolément, il convient de déterminer la valeur actuelle du groupe d'actifs auquel il appartient.

La comptabilisation d'une dépréciation, s'agissant de la première constatation ou des modifications ultérieures, modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié et ce faisant, son plan d'amortissement.

Les critères de dépréciation et les indices de perte de valeur sont décrits dans la partie « Illustration » et s'inspirent des dispositions de droit commun.

(...)

ANNEXE 2

Dispositions du Plan comptable général reprises dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale

En raison de la nature de la mission incombant aux organismes de sécurité sociale et de leur activité non marchande, quelques adaptations de la rédaction du Plan comptable général, identifiées *infra*, ont été apportées dans le cadre des compléments apportées à la norme 6.

Exposé des motifs de la norme 6

Note de présentation du règlement n°2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement ANC n°2014-03 relatif au Plan comptable général, page 9

Détermination des actifs ou groupes d'actifs au niveau desquels le test de dépréciation est effectué :

Les actifs ou groupes d'actifs au niveau desquels est réalisé le test de dépréciation sont déterminés de façon cohérente et permanente à chaque évaluation de la valeur actuelle.

Les actifs ou groupes d'actifs au niveau desquels est réalisé le test de dépréciation sont déterminés en fonction du mode de gestion et de suivi des activités de l'organisme de sécurité sociale entité (~~par ligne de produits~~, secteurs d'activité, implantation géographique...). Le fait de générer des avantages économiques ou un potentiel de service autonomes est un indicateur permettant d'identifier le niveau (d'actif ou groupe d'actifs) auquel un actif doit être testé.

Les actifs d'un groupe d'actifs incluent, le cas échéant, tout ou partie des actifs de support qui peuvent leur être affectés de manière raisonnable et cohérente.

~~Le fonds commercial est généralement affecté à un groupe d'actifs ou un regroupement de groupes d'actifs pour pouvoir être testé. Pour cette affectation, il convient de retenir le niveau pertinent de l'entité auquel le fonds commercial est géré et ses performances suivies.~~

Dispositions normatives de la norme 6

Article 214-15 du Plan comptable général

L'organisme de sécurité sociale entité doit apprécier à chaque clôture des comptes, s'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre 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 est comparée à sa valeur actuelle.

~~Pour les fonds commerciaux dont la durée d'utilisation est non limitée, ce test de dépréciation est réalisé au moins une fois par exercice qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.~~

S'il n'est pas possible de déterminer la valeur actuelle de l'actif pris isolément, il convient de déterminer la valeur actuelle du groupe d'actifs auquel il appartient.