

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
Avis n° 2004-15 du 23 juin 2004

relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

Avertissement

Le Conseil national de la comptabilité publie l'avis n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs adopté par l'assemblée plénière du 23 juin 2004.

La disposition du § 4.2.2.1. relative à la comptabilisation de " l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site " sera présentée pour ratification à l'assemblée plénière du 27 octobre 2004 en fonction des dispositions fiscales à venir en particulier, la modification de l'article 310 H.F. de l'annexe II du code général des impôts.

Les mesures de première application du futur règlement seront également soumises à cette assemblée.

Sommaire

[1 - Champ d'application](#)

[2 - Définitions](#)

[2.1 - Définitions et applications](#)

[2.2 - Avantages économiques futurs](#)

[2.3 - Caractère identifiable](#)

[3 - Critères de comptabilisation d'une immobilisation](#)

[3.1 - Critères généraux](#)

[3.2 - Comptabilisation des composants](#)

[3.3 - Immobilisations incorporelles générées en interne](#)

[3.3.1 - Distinction – phase de recherche et phase de développement](#)

[3.3.2 - Dépenses de recherche](#)

[3.3.3 - Coûts de développement](#)

[3.4 - Traitement des charges différées et des charges à étaler](#)

[3.5 - Autres éléments portés à l'actif en application de textes de niveau supérieur](#)

[3.5.1 - Éléments obligatoirement portés à l'actif du bilan](#)

[3.5.2 - Éléments susceptibles d'être portés à l'actif du bilan](#)

[4 - Évaluation des actifs acquis ou produits hors opérations de regroupement](#)

[4.1 - Dispositions générales](#)

[4.1.1 - Évaluation](#)

[4.1.2 - Actifs acquis en monnaie étrangère](#)

[4.1.3 - Coûts d'emprunt](#)

[4.1.3.1 - Premier traitement autorisé : comptabilisation en charges](#)

[4.1.3.2 - Deuxième traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif](#)

[4.1.4 - Échanges et apports en nature d'actifs corporels et incorporels isolés.](#)

[4.1.5 - Acquisitions à titre gratuit](#)

[4.1.6 - Biens acquis moyennant paiement de rentes viagères](#)

[4.2 - Immobilisations corporelles](#)

[4.2.1 - Coût initial d'acquisition](#)

[4.2.1.1 - Éléments du coût d'acquisition](#)

[4.2.1.2 - Coûts non attribuables au coût d'acquisition](#)

[4.2.2 - Coût de production](#)

[4.2.3. - Coûts ultérieurs](#)

[4.3 - Immobilisations incorporelles](#)

[4.3.1 - Coût initial d'acquisition](#)

[4.3.1.1 - Éléments du coût d'acquisition](#)

[4.3.1.2 - Coûts non attribuables au coût d'acquisition](#)

[4.3.2 - Immobilisations incorporelles créées en interne](#)

[4.3.2.1 - Coûts de développement](#)

[4.3.3 - Autres dépenses](#)

[4.4 - Stocks](#)

[4.4.1 - Coût d'acquisition](#)

[4.4.2 - Coût de production](#)

[4.4.3 - Méthodes de détermination du coût](#)

[5 - Informations à fournir dans l'annexe](#)

[5.1 - Coûts d'emprunt](#)

[5.2 - Immobilisations corporelles et incorporelles](#)

1 - Champ d'application

L'avis porte sur :

- **la définition et les critères de comptabilisation d'un actif : immobilisations corporelles, incorporelles, stocks et charges constatées d'avance ;**
- **l'évaluation des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks y compris des immeubles de placement.**

L'avis traite de l'évaluation des actifs acquis ou produits par l'entité et des dépenses ultérieures. Au sens du présent texte, on entend par acquisition, toute opération d'acquisition à titre onéreux, achat, échange et apport en nature d'éléments isolés.

Les biens individuels acquis à titre gratuit sont également visés par ce texte. En revanche, les actifs acquis dans le cadre d'opérations de regroupement d'entités, au sens des règlements n° 99-02, 99-07, 00-05 et 02-08 du CRC ou d'apports partiels de branches d'activité, sont exclus pour les comptes consolidés. Pour les comptes individuels, sont exclus les actifs acquis par voie d'opérations de fusion ou assimilées, i.e. des regroupements d'entités et de branches d'activité visées par le règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées et le projet en cours pour les entités autres que les sociétés commerciales.

Le champ de l'étude exclut :

- **tous les contrats de location au sens d'IAS 17 ainsi que les contrats de louage de marque et de brevet ;**
- **les instruments financiers ⁽¹⁾ 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.**

Les textes présentés en gras ci-après, sont destinés, à l'exception des têtes de chapitre, à être repris dans le règlement n° 99-03 (relatif au plan comptable général) ou dans les règlements n° 99-02, 99-07, 00-05 et 02-08 du CRC (relatifs aux comptes consolidés).

Le présent avis décrit les règles applicables en matière de comptes individuels et de comptes consolidés. Aussi, dans les alinéas ci-dessous, à défaut de mention explicite " comptes individuels " ou " comptes consolidés ", les dispositions s'appliquent aux comptes individuels et aux comptes consolidés.

¹ IAS 32 § 11: "Un instrument financier désigne tout contrat qui donne lieu à un actif financier pour une entité et à un passif ou à un instrument de capitaux propres pour une autre.

Un actif financier désigne tout actif qui est : a) de la trésorerie ; b) un instrument de capitaux propres d'une autre entité ; c) un droit contractuel (i) de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier (ii) d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre entité dans des conditions potentiellement favorables à l'entité ; ou (d) un contrat qui sera ou pourrait être réglé dans les propres instruments de capitaux propres de l'entité...".

2 - Définitions

2.1 - Définitions et applications

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.

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.

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

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.

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.

La définition générale d'un actif est complétée comme suit dans les deux situations visées ci-après.

- **Sont considérés comme des éléments d'actif, pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, les éléments dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.**
- **Sont considérés comme des éléments d'actif, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages économiques 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.**

2.2 - Avantages économiques futurs

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.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une association ou une entité relevant du secteur public est fonction de l'utilité sociale correspondant à l'objet ou à la mission.

2.3 - Caractère identifiable

Par essence, le caractère identifiable d'une immobilisation corporelle ne soulève généralement pas de difficulté. En revanche, pour les immobilisations incorporelles il doit être précisé. Ainsi, **une immobilisation incorporelle est identifiable** :

- **si elle est séparable des activités de l'entité, 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'entité ou des autres droits et obligations.**

Les contrats liant l'entité à son personnel ne peuvent pas, en règle générale, être reconnus en tant qu'actifs. En effet, il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou de technique satisfasse à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.

Une entreprise peut avoir un portefeuille de clients ou détenir une part de marché et s'attendre à poursuivre ses relations commerciales avec ces clients du fait des efforts qu'elle consent pour les fidéliser et pour maintenir avec eux de bonnes relations. Toutefois, en l'absence de droits lui permettant de protéger ou de contrôler de toute autre façon, ses relations avec ces clients ou leur fidélité à l'égard de l'entreprise, celle-ci n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques résultant de la fidélité de ces clients et de ses relations avec eux pour considérer que de tels éléments (portefeuille de clients, parts de marché, relations avec la clientèle et fidélité de celle-ci) satisfont à la définition des immobilisations incorporelles.

En l'absence de droits légaux protégeant les relations avec la clientèle, les transactions d'échange portant sur des relations avec la clientèle non contractuelles similaires (autres que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises) fournissent la preuve que l'entité est néanmoins capable de contrôler les bénéfices futurs attendus de ces relations avec la clientèle. Dans la mesure où de telles transactions d'échange donnent également des preuves que les relations avec la clientèle sont séparables, elles répondent à la définition d'un actif incorporel.

3 - Critères de comptabilisation d'une immobilisation

3.1 - Critères généraux

Une immobilisation est comptabilisée à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- **il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants - ou du potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 ou relèvent du secteur public.**

- **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.** Ainsi, le fonds commercial acquis, évalué par différence, est inscrit à l'actif dans les comptes individuels; il en est de même de l'écart d'acquisition dans les comptes consolidés.

Une entité évalue selon ces critères de comptabilisation tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, qu'il s'agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions.

Les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice.

Pour déterminer si un élément satisfait au premier critère de comptabilisation, une entité a besoin d'apprécier le degré de certitude attaché au 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.

3.2 - Comptabilisation des composants

Pour mémoire : article 322-3 du règlement n° 99-03 modifié par les règlements n° 02-10 et 03-07 du CRC.

3.3 - Immobilisations incorporelles générées en interne

3.3.1 - Distinction – phase de recherche et phase de développement

Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation prévus au § 3.1 ci-dessus, une entité classe les opérations de création de l'immobilisation entre :

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

Si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense

au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.

3.3.2 - Dépenses de recherche

Les dépenses encourues 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.

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 :

- a) les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;
- b) la recherche, l'évaluation et la sélection finale d'applications éventuelles de résultats de recherche ou d'autres connaissances ;
- c) la recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ; et,
- d) 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.

3.3.3 - Coûts de développement

(i) - 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. Ceci implique, pour l'entité, de respecter l'ensemble des critères suivants :

- a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;**
- b) l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;**
- c) la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;**
- d) la façon dont l'immobilisation incorporelle génèrera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, 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 ;**

e) la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et,

f) 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 :

a) la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;

b) la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;

c) 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 ;

d) la conception, la construction et les tests pour des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés ;

e) les coûts de développement et de production des sites internet.

(ii) - Dépenses ne répondant pas aux critères de comptabilisation

Les dépenses engagées pour créer en interne des fonds commerciaux, 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 (par exemple, frais de dépôt pour une marque développée en interne).

3.4 - Traitement des charges différées et des charges à étaler

Les dépenses qui ne répondent pas aux critères cumulés de définition et de comptabilisation des actifs et qui ne sont pas attribuables au coût d'acquisition ou de production tels que définis dans le présent avis, doivent être comptabilisées en charges.

Cf. Note de présentation - Annexe I : Traitement des charges différées et à étaler

Les dépenses qui pouvaient antérieurement être comptabilisées sous les rubriques de charges différées et de charges à étaler, doivent être comptabilisées à l'actif si elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation (des actifs), soit être constatées immédiatement en charges dans le cas contraire.

3.5 - Autres éléments portés à l'actif en application de textes de niveau supérieur

Bien que ne répondant pas à la définition des actifs énoncée ci-dessus, les éléments suivants sont ou peuvent être, selon le cas, portés à l'actif du bilan.

3.5.1 - Éléments obligatoirement portés à l'actif du bilan

Dans les comptes individuels (règlement n° 99-03 du CRC) les écarts de conversion - actif, relatifs aux pertes de change latentes sur les créances et dettes en monnaies étrangères sont obligatoirement portés à l'actif du bilan.

3.5.2 - Éléments susceptibles d'être portés à l'actif du bilan

Les éléments suivants peuvent être portés à l'actif :

- en comptes consolidés (règlement n° 99-02 , 99-07, 00-05 et 02-08 du CRC), les écarts de conversion - actif relatifs aux pertes de change latentes sur les créances et dettes en monnaies étrangères. Toutefois, l'enregistrement de ces écarts de conversion en charges financières, au cours de la période à laquelle ils se rapportent, constitue la méthode préférentielle.
- **les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité dans son ensemble mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminées, suivent le traitement comptable suivant :**
- **les frais de constitution, de transformation, de premier établissement, peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement. Leur inscription en compte de résultat constitue néanmoins la méthode préférentielle ;**
- **les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission :**
 - dans les comptes individuels, ces frais peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement. Leur imputation sur les primes d'émission et de fusion constitue néanmoins la méthode préférentielle ; en cas d'insuffisance, les frais sont comptabilisés en charges.
 - en revanche, dans les comptes consolidés, ces frais doivent être imputés sur les primes d'émission et de fusion.

4 - Évaluation des actifs acquis ou produits hors opérations de regroupement

4.1 - Dispositions générales

4.1.1 - Évaluation

Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux §§ 2 et 3 du présent avis, doivent être évalués initialement à leur coût.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- **les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition** (cf. § 4.2.1 ; 4.3.1 ; et 5.1) ;
- **les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production** (cf. § 4.2.2 ; 4.3.2 et 5.2) ;
- **les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale ⁽²⁾** (cf. § 4.1.6) ;
- **les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale** (cf. § 4.1.5).

² Art. 322-1 du règlement n° 99-03 modifié par le règlement n° 02-10

Alinéa 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.

Alinéa 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.

Alinéa 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.

4.1.2 - Actifs acquis en monnaie étrangère

En cas d'acquisition d'actif en monnaie étrangère, le taux de conversion utilisé est le taux de change à la date d'entrée ou, le cas échéant, celui de la couverture si celle-ci a été prise avant l'opération. Les frais engagés pour mettre en place les couvertures sont également intégrés au coût d'acquisition.

4.1.3 - Coûts d'emprunt

Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le 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.

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'emprunt peuvent inclure :

- a) les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court-terme et à long-terme ;
- b) l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;

- c) l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts (frais d'émission) ;
- d) les charges financières relatives aux contrats de location-financement dans les comptes consolidés ;
- e) les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

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'entité. Les états financiers doivent mentionner explicitement la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt.

4.1.3.1 - Premier traitement autorisé : comptabilisation en charges

Selon le premier traitement autorisé, 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.

4.1.3.2 - Deuxième traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif

(i) - Coûts d'emprunt directement attribuables

Selon le deuxième traitement autorisé, 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'une entité 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.

(ii) - Coûts d'emprunt non directement attribuables

Il peut être difficile d'identifier une relation directe entre des emprunts particuliers et un actif éligible et de déterminer les emprunts qui n'auraient pas été engagés en cas d'autofinancement. Une telle difficulté existe, par exemple, lorsque l'activité de financement d'une entité ou d'un groupe fait l'objet d'une coordination centrale, que des instruments d'emprunts à des taux d'intérêt différents sont utilisés et que ces fonds sont prêtés sur des bases diverses aux autres entités du groupe.

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.

Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l'actif éligible sont supérieurs à sa valeur actuelle ou sa valeur réalisable nette, cette valeur comptable est dépréciée ou sortie du bilan selon les dispositions prévues aux articles 322-5 et suivants du règlement n° 99-03 du CRC, modifié par le règlement 02-10.

4.1.4 - Échanges et apports en nature d'actifs corporels et incorporels isolés.

(i) - Une immobilisation corporelle ou incorporelle acquise en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évaluée à la valeur vénale à moins que :

- a. la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou**
- b. que la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.**

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.

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction, ainsi :

- a. 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**
- b. la valeur des flux de trésorerie attendus de l'échange est modifiée à l'issue de l'opération ;**
- c. l'une ou l'autre des différences en a) ou b) est significative par rapport à la valeur vénale des actifs échangés.**

L'entité n'a pas à procéder à ces calculs quand l'analyse des conditions susvisées confirme de manière explicite la substance commerciale.

Aucune compensation ne peut être effectuée entre la valeur vénale de l'actif reçu et la valeur vénale de l'actif donné.

(ii) - Les apports en nature d'actifs corporels ou incorporels isolés sont assimilés à des échanges. S'agissant des actifs corporels et incorporels reçus par voie d'apport, ils sont évalués dans le traité d'apport à la valeur vénale.

4.1.5 - Acquisitions à titre gratuit

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. La contrepartie d'un bien acquis à titre gratuit est enregistrée en produits sauf exception, et en cas d'application particulière prévue pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations.

4.1.6 - Biens acquis moyennant paiement de rentes viagères

Pour les biens acquis moyennant paiement de rentes viagères, le prix d'achat s'entend du montant qui résulte d'une stipulation de prix ou à défaut d'une estimation.

4.2 - Immobilisations corporelles

4.2.1 - Coût initial d'acquisition

4.2.1.1 - Éléments du coût d'acquisition

(i) - Le coût d'une immobilisation corporelle 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 ;**
- **de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.**

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.

- **de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle 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.**

En revanche, 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 (cf. § 4.4.2) 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 du règlement n° 99-03 (modifié par le règlement n° 00-06). **Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.**

- **(ii) - 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 pour**

les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 ou relèvent du secteur public - Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation prévues à l'art. 322-5.

A titre d'exemple, un fabricant de produits chimiques peut devoir installer certains processus nouveaux de manipulation des produits chimiques afin de se conformer à des dispositions environnementales sur la production et le stockage de produits dangereux ; les améliorations d'installations correspondantes sont comptabilisées en tant qu'actifs sous réserve de la limite mentionnée ci-avant car, sans elles, l'entité n'est pas en mesure de fabriquer ni de vendre ses produits chimiques.

- **(iii) - Le coût d'une immobilisation corporelle ou incorporelle peut inclure une quote-part d'amortissement.** En effet, la dotation aux amortissements pour un exercice est en général comptabilisée en charges. Toutefois, dans certaines circonstances, les avantages économiques représentatifs d'un actif sont intégrés par l'entreprise dans le cadre de la production d'autres actifs, au lieu de constituer une charge. Dans ce cas, la dotation aux amortissements comprend une partie du coût de l'autre actif et est incluse dans sa valeur comptable. A titre d'exemple, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle.
- **(iv) - Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation à compter de la date à laquelle la direction 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 générera des avantages économiques futurs.**

Pour un actif acquis ou installé par un fournisseur externe, la notion d'utilisation prévue par la direction, visée ci-dessus, correspond généralement au niveau de performance nécessaire pour atteindre le rendement initial attendu à la date de réception. La même approche s'applique pour un actif produit directement par l'entité. Cf. Note de présentation - Annexe II : Schéma de comptabilisation.

Exemples de coûts directement attribuables :

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

4.2.1.2 - Coûts non attribuables au coût d'acquisition

(i) - Tous les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'immobilisation et qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisés en charges.

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

- a. coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- b. coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;
- c. 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) ;
- d. coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées ;
- e. coût des rémunérations et autres avantages au personnel ne résultant pas directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation.

(ii) - L'activation des coûts cesse 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.

Par exemple, les coûts suivants sont exclus du coût des immobilisations corporelles :

- a) 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 ;
- b) les pertes d'exploitation initiales ;
- c) les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;
- d) les coûts de réinstallation ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entité.

(iii) - Certaines opérations pouvant intervenir avant ou pendant la construction ou l'aménagement d'une immobilisation corporelle, qui ne sont pas nécessaires afin de mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées au compte de résultat.

(exemple : loyer perçu pour la location d'un terrain utilisé comme parc de stationnement jusqu'à ce que la construction commence).

4.2.2 - Coût de production

Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-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 (cf. § 4.4.2) si l'entité produit des biens similaires pour la vente.

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.

4.2.3. - Coûts ultérieurs

(i) - Les dépenses ou les coûts, qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation prévus au § 3.1, comme les dépenses courantes d'entretien et de maintenance (telles que produits consommables, main d'œuvre, fournitures), sont comptabilisés en charges.

(ii) - Remplacement ou renouvellement d'un composant ou d'un élément d'immobilisation

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 prévues au § 3.1 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.

(iii) - Pièces détachées et de rechange

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'entité 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.

4.3 - Immobilisations incorporelles

4.3.1 - Coût initial d'acquisition

4.3.1.1 - Éléments du coût d'acquisition

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend :

- **son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, et**
- **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.

Exemples de coûts attribuables au coût d'acquisition :

- a) le coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de la mise en condition de fonctionnement de l'actif ;
- b) les honoraires de professionnels tels qu'experts, évaluateurs, conseils,
- c) 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 :

- a. coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;
- b. 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) ;
- c. coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées.

4.3.1.2 - Coûts non attribuables au coût d'acquisition

(i) - L'activation des coûts cesse 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.

Par exemple, les coûts suivants sont exclus du coût des immobilisations incorporelles :

- a) 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 ;
- b) les pertes d'exploitation initiales.

(ii) - Certaines opérations pouvant intervenir avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle, qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges au compte de résultat.

Exemple : formation du personnel.

4.3.2 - Immobilisations incorporelles créées en interne

4.3.2.1 - Coûts de développement

(i) - Coûts attribuables aux coûts de développement

Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne, répondant aux conditions de comptabilisation prévues au § 3.3.3, 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.

Ces coûts incluent, s'il y a lieu :

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

Les frais de développement ne sont activables qu'à partir de la date à laquelle les conditions susvisées sont remplies. Les dépenses comptabilisées en charges antérieurement à cette date, ne peuvent plus être activées.

(ii) - Coûts non attribuables aux coûts de développement

Sont considérés comme tels :

- a) 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 ;
- b) les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;
- c) les dépenses au titre de la formation du personnel réalisée pour utiliser l'actif.

4.3.3 - Autres dépenses

Les dépenses qui ne répondent pas aux critères généraux de comptabilisation des coûts initiaux d'acquisition ou des coûts de développement, prévus respectivement aux §§ 3.1 et 3.3.3, sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. Les dépenses ultérieures effectuées sur des immobilisations incorporelles sont rarement activables.

4.4 - Stocks

Le coût 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.

4.4.1 - Coût d'acquisition

Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (à l'exclusion des taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

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.

4.4.2 - Coût de production

Les coûts de production des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. Ils comprennent également 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, 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.**

Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes, affecté à chaque unité produite, n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés, sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

Un processus de production, peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. C'est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit

principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée par exemple sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production.

Les coûts de production pour des opérations réalisées dans le cadre de contrats fermes (en cas de séries livrées à l'unité), peuvent comprendre l'amortissement des coûts non récurrents (dessins, frais de développement et frais de création d'outillages spécifiques) ainsi que les coûts générés par la courbe d'apprentissage (baisse attendue des coûts sur la série, liée à l'expérience).

Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :

- a) montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
- b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;
- c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et
- d) frais de commercialisation.

4.4.3 - Méthodes de détermination du coût

- **Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.**
- **Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :**
 - **le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;**
 - **le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.**
- **Ce total est réparti, entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants en stocks, par application d'un mode de calcul sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage selon la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS - FIFO).**
- **Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité. Pour des stocks de nature ou d'usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.**
- **Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts**

standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent appliqué.

- Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens. Si la méthode précédente n'est pas praticable, les biens en stocks sont évalués à leur valeur actuelle à la date de clôture de l'exercice.

5 - Informations à fournir dans l'annexe

5.1 - Coûts d'emprunt

a) **Traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.**

b) **Montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs.**

c) **Taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).**(Compléter l'article 531-2/13 du règlement n° 99-03 du CRC)

5.2 - Immobilisations corporelles et incorporelles

a) **Rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître :**

- les entrées ;
- les sorties ou mises au rebut ;
- les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations effectuées durant l'exercice ;
- les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère pour les comptes consolidés.

(Modifier les articles 531-2/2 et 532-1 du règlement n° 99-03 du CRC)

b) Méthodes ou conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur comptable brute, ainsi que :

- **la liste et le montant des engagements financiers sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;**
- **la méthode comptable retenue pour les coûts estimés de remise en état de site des immobilisations corporelles ;**
- **le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production.**

(compléter l'article 531-2/3 du règlement n° 99-03 du CRC modifié par le règlement n° 02-10)

c) L'alinéa relatif à " 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 " doit reprendre les points suivants :

- **durée de l'amortissement ;**
- **mode d'amortissement ;**
- **valeur résiduelle ;**
- **coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites ;**
- **durées d'utilité.**

d) Immobilisations incorporelles générées en interne

- **Méthode de comptabilisation des coûts de développement. Si les coûts de développement ne sont pas activés, montant global des dépenses de recherche et des coûts de développement comptabilisés en charges de l'exercice.**

5.3 - Stocks

a) Méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût.

b) Valeur comptable globale des stocks et valeur comptable par catégories appropriées à l'entité.

c) Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montants par catégories.

6 - Date et modalités de première application

Les changements résultant de la première application (du futur règlement) sont comptabilisés selon les dispositions de l'article 314-1 du règlement n° 99-03.

Le Conseil national de la comptabilité propose au CRC d'appliquer le futur règlement aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, les entreprises et entités pouvant toutefois l'appliquer aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

ANNEXE :
Vœux de modification de textes de niveau supérieur

Textes concernés

L'assemblée plénière du CNC émet le vœu que les dispositions des textes de niveau supérieur énoncées ci-dessous soient supprimées :

- L'article 7-2° du décret du 29 novembre 1983 pour la partie suivante : " Le coût de production est égal au coût d'utilisation des matières consommées augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production : les intérêts des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'une immobilisation peuvent être inclus dans le coût de production lorsqu'ils concernent la période de fabrication ; en ce qui concerne les éléments de l'actif circulant tel qu'il est défini à l'article 11 ci-dessous, cette faculté est limitée à ceux dont le cycle de production dépasse nécessairement la durée de l'exercice ; la justification et le montant de ces inclusions figurent à l'annexe mentionnée au 3^{ème} alinéa de l'article 8 du code de commerce ; "
 - les mots " *et les écarts de conversion* " inclus dans l'art. 11-4° du décret du 29 novembre 1983, relatifs aux pertes de change sur les créances et dettes en monnaies étrangères des entreprises industrielles et commerciales ;
 - l'art. 19-1er alinéa du décret du 29 novembre 1983 qui prévoit que peuvent figurer à l'actif au poste " *frais d'établissement* " les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence (frais de constitution, de transformation et de premier établissement) ou le développement de l'entreprise (frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission) mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminés ;
 - l'art. 232-9 du code de commerce (art. 343 de la loi du 24 juillet 1966) qui prévoit l'étalement des frais de constitution de la société, des frais d'augmentation de capital (avec option pour leur imputation sur la prime d'émission) ;
-