



L'AVIS DU CNC SUR LES ACTIFS



La stratégie de convergence du PCG

Lors de l'Assemblée plénière du 23 juin 2004, le Conseil national de la comptabilité (CNC) a adopté un nouvel avis relatif à la définition et à l'évaluation des actifs. Cet avis s'inscrit dans le cadre de la stratégie de convergence du PCG avec les normes comptables internationales IAS-IFRS, et retient des notions communes aux comptes individuels et aux comptes consolidés. Il complète les précédentes réformes mises en œuvre au titre de la définition des passifs (applicable depuis le 1^{er} janvier 2002), des amortissements et des provisions pour dépréciation (applicable à compter du 1^{er} janvier 2005). La date d'application sera fixée par le règlement du CRC à adopter au cours de l'automne (sans doute au 1^{er} janvier 2005, avec une possibilité d'application anticipée au 1^{er} janvier 2004), qui devra aussi préciser les éventuelles règles spécifiques à retenir pour la première application (qui s'inscrit, en principe, dans un cadre de rétroactivité).

Il faut rappeler que cet avis avait fait l'objet de deux procédures d'exposé-sondage (voir présentation dans la RFC 366, mai 2004, pp. 5 et 6).

La définition des actifs

L'avis du CNC retient une définition très proche de celle fixée par l'IASB ; désormais, « 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 » (l'élément souligné correspond à une modification apportée à la suite des commentaires reçus).

Toutefois, ce texte exclut notamment de son champ d'application :

- tous les contrats de location (par exemple, les redevances de location de marques ne sont pas visées par cet avis) ;

- les actifs d'impôt différé ;
- les contrats de délégation de services publics (concessions) et les contrats de partenariat public-privé ;
- les frais d'émission des emprunts (la notion de charges à répartir pour ces éléments est donc maintenue).

Par cet avis, les comptes de charges différées, de charges à étaler et de frais d'acquisition des immobilisations (comptes 481 de régularisation) sont annulés.

En outre, il est retenu en tant que méthode préférentielle, l'imputation en compte de résultat (immédiat) des frais de constitution et des frais de premier établissement.

Les trois modifications apportées par l'Assemblée plénière

Par rapport au projet, l'Assemblée plénière a apporté trois modifications importantes :

- d'une part, le "vœu" de suppression de certaines dispositions du décret comptable a été supprimé⁽¹⁾ ; en conséquence directe, la reconnaissance des coûts de développement (frais de recherche développement) en tant qu'actif (sous conditions) demeure une option (pour l'IAS, cette inscription à l'actif constitue une obligation, étant à relever que, par convergence avec le référentiel américain, il est possible que l'IASB modifie sa position et prévoie, à l'avenir, une inscription automatique en charge) ;
- d'autre part, en matière de frais accessoires à incorporer dans la valeur d'entrée des actifs comme les droits de mutation (qui, jusqu'alors, étaient imputés en charges ou étalés sur cinq ans en frais d'acquisition d'immobilisations parmi les charges à répartir), il a été introduit une option entre l'inscription à l'actif ou l'imputation en charges ; cette option comptable reste à être précisée (sera-t-elle valable immobilisation par immobilisa-

tion, par rubrique ou globalement pour toutes les immobilisations ?), étant déjà indiqué par l'administration que le choix comptable vaudra option fiscale (ainsi, des droits de mutation sur des terrains seront soit inscrits avec le terrain – et ne pourront être déduits fiscalement que lors de la revente dudit terrain –, soit imputés en charges – et seront alors immédiatement déductibles) ;

- enfin, pour ce qui concerne les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel l'actif est situé (dont l'estimation globale devait s'inscrire au compte d'immobilisation en contrepartie d'un compte de provision pour risques et charges), est reportée l'analyse de ce traitement comptable selon les conséquences fiscales qui pourraient en résulter, notamment en termes de taxe professionnelle (en liaison avec les travaux de la Commission Fouquet).

Deux autres points à analyser

Par rapport au projet d'avis, on peut notamment relever les deux précisions suivantes :

- en matière de définition des actifs dans le secteur associatif et public, il est ajouté que « 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 » ;
- en matière de reconnaissance des parts de marché en tant qu'actif incorporel : « en l'absence de droits lui permettant de protéger ou de contrôler (...) ses relations avec ses clients ou leur fidélité à l'égard de l'entreprise, celle-ci n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques résultant (...) 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 »⁽²⁾.

Pour en savoir plus

Voir site internet du CNC : rubrique comptabilité du site www.minefi.gouv.fr

La RFC reviendra sur ce sujet lors de l'adoption du règlement du CRC.

■ Eric DELESALLE

Président de la Commission de droit comptable

1. Sur ce sujet, on peut lire la tribune de l'auteur publié dans les Petites Affiches du 16 juin 2004 : "La suppression du décret comptable : une fausse "bonne" idée ?"

2. Ceci correspond à la logique de l'IAS de qualification de "goodwill", en tant qu'actif incorporel (non identifié)... non amortissable !