

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE
Note de présentation
Avis n° 2004-15 du 23 juin 2004

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

Sommaire

[Avant propos](#)

[1 - Champ d'application \(cf. § 1 de l'avis\)](#)

[2 - Définitions](#)

[2.1 - Définitions et applications \(cf. § 2.1 de l'avis\)](#)

[2.2 - Avantages économiques futurs \(cf. § 2.2\)](#)

[2.3 - Caractère identifiable \(cf. § 2.3\)](#)

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

[3.1 - Critères généraux \(cf. § 3.1\)](#)

[3.2 - Condition de comptabilisation des composants](#)

[3.3 - Condition de comptabilisation des immobilisations générées en interne \(cf. § 3.3\)](#)

[3.4 - Traitement des charges différées et des charges à étaler \(cf. § 3.4\)](#)

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

[4 - Dispositions générales relatives à l'évaluation des actifs acquis hors opérations de regroupement](#)

[4.1 - Évaluation initiale \(cf. § 4.1.1\)](#)

[4.2 - Actifs acquis en monnaie étrangère \(cf. § 4.1.2\)](#)

[4.3 - Coûts d'emprunt \(cf. § 4.1.3\)](#)

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

[4.5 - Biens acquis à titre gratuit \(cf. § 4.1.5\) - Biens acquis moyennant paiement de rentes viagères \(cf. § 4.1.6\)](#)

[4.6 - Paiements différés](#)

5 - Immobilisations corporelles

5.1 - Coût d'acquisition initial (cf. § 4.2.1)

5.2 - Coûts non attribuables au coût d'acquisition (§ 4.2.1.2)

5.3 - Coût de production (cf. § 4.2.2)

5.4 - Coûts ultérieurs (cf. § 4.2.3)

6 - Immobilisations incorporelles (cf. § 4.3)

6.1 - Coût d'acquisition initial

6.2 - Immobilisations incorporelles créés en interne - Coûts de développement (cf. § 4.3.2.1)

6.3 - Autres dépenses (cf. § 4.3.3)

7 - Stocks (cf. § 5)

7.1 - Coût d'acquisition et de production (cf. § 4.4.1 et 4.4.2)

7.2 - Méthodes de détermination de coût (cf. § 4.4.3)

8 - Informations à fournir dans l'annexe (cf. § 5)

ANNEXE I

Traitement des charges différées et des charges à étaler

ANNEXE II

Schéma de comptabilisation des dépenses afférentes à l'acquisition ou à la production d'une immobilisation

Avant propos

La publication de cet avis correspond à la quatrième et dernière étape du plan de rénovation des règles comptables françaises entrepris en 1999 qui visait :

- les actifs ;
- définition ;
- évaluation initiale ;
- évaluation postérieure (amortissements/dépréciation) ;
- les passifs et provisions.

Les travaux de rénovation du règlement n° 99-03 du CRC relatif au PCG réalisés dans le cadre de la convergence avec les normes de l'IASB, ont donné lieu à l'adoption des textes suivants.

- Passifs et provisions :
 - avis n° 2000-01 du CNC du 20 avril 2000 ;
 - règlement n° 2000-06 du CRC du 7 décembre 2000.
- Amortissements et provisions :
 - avis n° 2002-07 du CNC du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs ;
 - avis n° 2002-12 du CNC du 22 octobre 2002 (modifiant et complétant le précédent avis-Composants) ;
 - règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs ;
 - règlement n° 2003-07 du CRC du 12 décembre 2003 modifiant l'article 5 du règlement n° 2002-10.
- Définition des actifs :
 - avis présenté à l'assemblée plénière du CNC du 22 octobre 2002 et publié sur le site du CNC sous forme d'exposé sondage.

Le présent avis, qui a été présenté à l'assemblée plénière du 25 mars 2004, reprend l'ensemble des dispositions relatives à la définition et à la comptabilisation des actifs, d'une part, et les dispositions relatives à l'évaluation des actifs (corporels, incorporels et stocks), d'autre part.

Ce texte fait référence, dans un objectif de convergence, aux dernières versions des normes IAS 16 (actifs corporels), IAS 38 (actifs incorporels), IAS 2 (stocks) et IAS 23 (coûts d'emprunt).

Exploitation des exposés sondages

- **Exposé sondage consécutif à l'assemblée plénière du 22 octobre 2002**

Suite à la présentation de la partie " Actifs " lors de cette assemblée plénière et à l'exposé sondage, l'exploitation des réponses reçues dans le cadre de cette consultation et les travaux des groupes " définition " et " évaluation " ont conduit à remanier le texte.

Les principales remarques formulées avaient trait à la méthode d'une part et à des points techniques d'autre part.

- Sur la méthode, plusieurs intervenants demandaient que la partie " définition " soit présentée pour adoption à l'assemblée plénière avec la partie " évaluation " pour avoir une vue globale du traitement des actifs corporels incorporels et des stocks avec une date unique d'application. C'est chose faite avec la présentation de l'avis comprenant la partie définition et la partie évaluation des actifs.

- Au fond, plusieurs points techniques avaient été relevés dans les différentes réponses, à savoir :- exclusion des concessions du champ d'application ; - critique quant à la double référence au contrôle de droit et de fait pour définir un actif ; - préciser le caractère identifiable des actifs incorporels ; - suite à la suppression des charges différées et à étaler, préciser le mode de comptabilisation des dépenses concernées ; - conditions de sortie des actifs.

A l'exception de ce dernier point qui fera l'objet d'un traitement séparé ultérieurement, les réponses apportées aux différents point ont été insérées dans l'avis.

- **Exposé sondage consécutif à l'assemblée plénière du 25 mars 2004**

Suite à la présentation de l'ensemble du projet d'avis à l'assemblée plénière du 25 mars 2004, le projet a été exposé sur le site du CNC pour consultation.

Les observations issues des différentes contributions ont été pour partie insérées dans le présent avis. Les points qui restent en suspens ou font débat ont été repris dans la note d'exploitation de l'exposé sondage adressée à l'assemblée plénière.

1 - Champ d'application (cf. § 1 de l'avis)

Cet avis traite de l'évaluation initiale des actifs corporels, incorporels, stocks acquis ou produits par l'entreprise et des dépenses ultérieures. Le texte vise toutes les opérations d'acquisition à titre onéreux, achats, échanges, apports en nature d'éléments isolés ainsi que les apports individuels à titre gratuit.

En revanche, sont exclues toutes les opérations de regroupement d'entités qu'elles donnent lieu ou non à remise de titres, au sens des règlements n° 99-02, 99-07, 2002-05 et 2002-08 du CRC pour les comptes consolidés et les opérations de fusions et opérations assimilées pour les comptes individuels (règlement n° 2004-01 du CRC pour les sociétés commerciales d'une part, et projet en cours pour les autres entités, mutuelles, coopératives et associations d'autre part).

De même sont exclus du champ :

- tous les contrats de location au sens d'IAS 17 ainsi que les contrats de louage de marque et de brevet ;
- les instruments financiers au sens d'IAS 39 (§ 8) ;
- les actifs d'impôt différé ;
- les contrats de délégation de service public, dont les contrats de concession. Ce sujet est inscrit à l'agenda de l'IFRIC et d'un groupe de travail du CNC.

Pour ce qui concerne les contrats de " partenariat privé public " (PPP), qui doivent faire l'objet d'une réglementation prochaine, leur traitement comptable sera déterminé ultérieurement.

Enfin, les dispositions relatives à l'évaluation postérieure (amortissement/dépréciation) ne sont pas abordées dans le présent texte, puisqu'elles ont déjà fait l'objet du règlement n° 2002-10 du CRC.

2 - Définitions

La novation essentielle de l'avis concerne la double condition de définition et de comptabilisation prévue par IAS 16 et 38 auxquelles doit répondre un élément pour pouvoir être reconnu à l'actif.

2.1 - Définitions et applications (cf. § 2.1 de l'avis)

La référence au contrôle de droit et au contrôle de fait pour définir les actifs dans les comptes individuels et consolidés a été abandonnée par le groupe de travail pour retenir la seule définition présentée ci-après. Ceci étant, pour ne pas modifier la comptabilisation des immobilisations détenues sous forme de crédit-bail par les preneurs, le groupe a exclu du champ d'application de la présente norme tous les contrats de location au sens d'IAS 17 ainsi que les contrats de concession.

L'actif est défini " comme un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs ".

Cette définition reprend l'actuelle définition du PCG : " *Tout élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité* ", en la complétant par la notion de contrôle prévue par le § 49 (a) du cadre conceptuel de l'IAS.

- L'élément du patrimoine est explicité comme " *un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés* " ;
- La valeur économique positive pour l'entité implique que celle-ci en attend " *des avantages économiques futurs* ".

C'est une définition comptable du patrimoine. Le critère de propriété n'est pas essentiel, ce qui était déjà le cas pour la comptabilisation à l'actif, des biens utilisés dans le cadre d'un contrat de concession, des immeubles construits sur sol d'autrui et des agencements et installations réalisées dans des immeubles détenus en location.

L'avis prévoit de compléter le règlement n° 99-03 avec les définitions des immobilisations corporelles, incorporelles, les stocks et les charges constatées d'avance.

Pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 du CRC, ainsi que pour celles relevant du secteur public, la notion d'avantages économiques futurs a été systématiquement complétée ou remplacée, selon le cas, dans l'ensemble de l'avis par celle de " *potentiel de services attendus profitant à des tiers ou à l'entité, qui est fonction de l'utilité sociale correspondant à l'objet de l'association ou à la mission de l'entité relevant du secteur public* ". Cette valeur d'utilité sociale devrait être substituée à la valeur d'usage.

2.2 - Avantages économiques futurs (cf. § 2.2)

L'avantage économique futur est défini comme le potentiel qu'à cet actif de contribuer directement ou indirectement à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité. Dans le commentaire, il est précisé que l'assurance que les avantages économiques futurs iront à l'entreprise n'existe que lorsque les risques et avantages ont été transférés à l'entreprise.

2.3 - Caractère identifiable (cf. § 2.3)

Cette rubrique reprend les dispositions du paragraphe 12 de l'IAS 38 modifié qui précise les conditions d'identification d'une immobilisation incorporelle :

- " elle doit être séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ... " ;
- ou 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 " .

Le critère séparable permet dans le premier cas de reconnaître à l'actif certaines transactions d'échange portant sur des relations non contractuelles avec la clientèle. Il n'est pas requis dans le second cas.

3 - Critères de comptabilisation d'une immobilisation

3.1 - Critères généraux (cf. § 3.1)

Pour être comptabilisée à l'actif, une immobilisation doit remplir les conditions suivantes :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Ces conditions s'appliquent aux coûts initiaux d'acquisition ou de production d'une immobilisation, comme aux coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments (i.e. des composants), ou incorporer des services (i.e. des dépenses faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou de grandes révisions - provisions pour gros entretien).

3.2 - Condition de comptabilisation des composants

Le § renvoie pour mémoire aux conditions de comptabilisation des composants prévues par l'article 322-3 du règlement n° 99-03 modifié par le règlement n° 2002-10.

3.3 - Condition de comptabilisation des immobilisations générées en interne (cf. § 3.3)

Les conditions de comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne sont fonction de la distinction entre phase de recherche et phase de développement retenue par IAS 38.

Les dépenses encourues pendant la phase de recherche sont comptabilisées en charge et ne peuvent plus être " réactivées " .

Les coûts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif si les conditions mentionnées au § 3.3.3 sont remplies. A la différence d'IAS 38, l'activation est une option conformément aux dispositions de l'article 19 du décret du 28 novembre 1983. L'activation des coûts de développement est considérée comme la méthode préférentielle.

3.4 - Traitement des charges différées et des charges à étaler (cf. § 3.4)

Les charges, qui pouvaient antérieurement être comptabilisées en charges différées ou à étaler, doivent être comptabilisées à l'actif si elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation ou en charges si elles ne répondent pas à ces conditions. Pour répondre à la demande exprimée dans le cadre de l'exposé sondage, les dépenses qui étaient antérieurement comptabilisées sous ces rubriques, ont été analysées (cf. annexe I). Elles peuvent, selon les situations, être rattachées au coût d'acquisition ou de production. A défaut, elles sont comptabilisées en charge.

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

Il s'agit des éléments qui sont ou peuvent être comptabilisés à l'actif en application des textes en vigueur, alors qu'ils devraient être comptabilisés en charges selon les nouvelles dispositions.

Ecarts de conversion actif - Article 11-4 du décret du 29 novembre 1983.

Frais d'établissement et frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission.

- Article 19-1 du décret du 29 novembre 1983.
- Article 232-9 du code de commerce.

4 - Dispositions générales relatives à l'évaluation des actifs acquis hors opérations de regroupement

4.1 - Évaluation initiale (cf. § 4.1.1)

S'agissant de l'évaluation initiale, il n'y a pas de divergence entre la référence au coût, prévue par IAS 16 et 38 et le coût d'acquisition ou de production mentionné par l'article L.123-18 (1^{er} alinéa) du code de commerce et repris à l'article 7 du décret du 29 novembre 1983, puis à l'article 321-1 du règlement n° 99-03 du CRC. Les différences résultent de certains éléments incorporés au coût qui sont examinées ci-après.

4.2 - Actifs acquis en monnaie étrangère (cf. § 4.1.2)

Le texte reprend la position antérieurement retenue par le règlement n° 99-02 du CRC (comptes consolidés) qui prévoit de retenir le taux de change à la date de couverture si celle-ci est antérieure à la date d'entrée de l'actif (et non le taux de change en vigueur à la date d'entrée).

4.3 - Coûts d'emprunt (cf. § 4.1.3)

L'option d'activation des coûts d'emprunts pour réaliser une immobilisation, prévue par l'article 7-2 du décret du 29 novembre 1983 a été maintenue, mais ses modalités et conditions d'application sont précisées.

Elle est conforme à l'option mentionnée par IAS 23 §§ 8 et 11 (charge ou incorporation à l'actif). Aucune méthode préférentielle n'a été actée. Selon l'IAS, le traitement de référence

est la comptabilisation en charges, et l'activation est considérée comme un traitement autorisé.

L'activation est toujours limitée aux coûts d'emprunt concernant la seule période de mise en place ou de production jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive. Cette dernière date paraît plus appropriée que la date d'acquisition. C'est la date à laquelle l'immobilisation fonctionne selon l'utilisation prévue pour atteindre le rendement initial garanti. Il n'y a pas de différence de traitement selon que l'entreprise procède à l'acquisition ou réalise elle-même l'immobilisation pour les coûts d'emprunt engagés au cours de cette période.

S'agissant du champ d'application, cette option d'activation vaut pour les immobilisations corporelles, incorporelles et les stocks. La distinction prévue par l'article 7-2 du décret du 29 novembre 1983 prévoyant de limiter l'activation pour les actifs circulants " à ceux dont le cycle de production dépasse nécessairement la durée de l'exercice " devenu " ceux dont le cycle de production est supérieur à un an " (article 333-1 du règlement n° 99-03 du CRC) n'a pas été maintenue. En effet, un cycle de production peut dépasser l'exercice, tout en étant inférieur à un an. L'IAS 23 prévoit l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'acquisition ou de production des actifs éligibles, i.e. des actifs qui exigent une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisés ou vendus. Ce texte ne prévoit pas explicitement de durée minimale pour procéder à l'activation.

Lorsque cette option est retenue, l'avis reprend (cf. § 4.1.3.2) pour l'incorporation à l'actif des coûts d'emprunt les dispositions d'IAS 23, selon que les coûts sont directement attribuables à l'acquisition ou à la période de production de l'actif ou non.

4.4 - Échanges et apports en nature d'actifs corporels et incorporels isolés (cf. § 4.1.4)

La première divergence entre le traitement proposé et le référentiel IFRS concerne le maintien de la référence à la valeur vénale de l'actif donné ou reçu et non à la juste valeur comme prévu par les § 24 d'IAS 16 et § 45 d'IAS 38. Cette notion n'est pas encore introduite dans les règles applicables en France, y compris pour l'évaluation du coût d'entrée. A la différence de la juste valeur, la valeur vénale est " nette des coûts de sortie ".

Les dernières versions d'IAS 16 et 38 introduisent une condition supplémentaire. L'échange ne peut être comptabilisé à la valeur vénale que s'il a une substance commerciale et s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs liés à la transaction. A défaut, l'échange est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé ce qui peut entraîner une divergence avec les règles fiscales si la valeur vénale est retenue pour calculer la plus-value.

Les apports en nature d'actifs corporels ou incorporels isolés, assimilés à des échanges, sont évalués à la valeur vénale.

4.5 - Biens acquis à titre gratuit (cf. § 4.1.5) - Biens acquis moyennant paiement de rentes viagères (cf. § 4.1.6)

Les biens acquis à titre gratuit sont estimés à la valeur vénale. La contrepartie d'un bien acquis à titre gratuit est, sauf exception, enregistrée en produits. Ainsi, les quotas d'émission de gaz à effet de serre, remis à titre gratuit par l'État aux entreprises, ne sont pas

comptabilisés en produits au compte de résultat mais au passif (Avis n° 2004-C du Comité d'urgence du 23 mars 2004).

Pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01, les modalités suivantes sont prévues pour les legs et donations :

" Pour les legs et donations enregistrés en produits et qui avaient été affectés par l'auteur de la libéralité à un projet particulier et défini, la partie non employée en fin d'exercice est inscrite dans le compte de tiers au passif du bilan appelé " fonds dédiés ", en contrepartie d'un compte de charges " engagements à réaliser sur legs et donations affectés... ;

Les legs et donations qui correspondent à des biens durables mis à disposition de l'association ou de la fondation pour la réalisation de son objet social sont considérés comme des apports au fonds associatif (compte 1025 " legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés " ou 1035 " legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés assortis d'une obligation ou d'une condition)... "

4.6 - Paiements différés

Le groupe de travail avait proposé de reprendre les dispositions d'IAS 16 et 38, selon lesquelles, quand le règlement de l'acquisition d'une immobilisation est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, son coût est le montant correspondant à un paiement comptant ; la différence entre ce montant et le total des règlements devant être comptabilisée en charges financières. La section des entreprises n'a pas entériné cette proposition, estimant que cette question comme l'actualisation, devaient être traitées de manière générale pour tous les actifs et passifs, et pas seulement pour l'évaluation.

5 - Immobilisations corporelles

Comme au sein du référentiel IFRS (IAS 16) des développements spécifiques sont consacrés aux immobilisations corporelles et incorporelles, car si beaucoup de points sont communs, certains éléments doivent être traités séparément (coûts de démantèlement, composants pour les immobilisations corporelles, immobilisations incorporelles générées en interne pour l'autre catégorie).

5.1 - Coût d'acquisition initial (cf. § 4.2.1)

Reprenant l'approche de l'article 321-2 du règlement n° 99-03 du CRC qui fait référence à l'article 7-1 du décret du 29 novembre 1983, le coût d'acquisition retenu dans l'avis comprend deux éléments :

- *" le prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement (non compensés dans le PCG), et*
- *tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche pour 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 ". La possibilité de comptabiliser ces frais en charges n'est que temporaire dans l'attente d'une position fiscale à venir.

La notion de coûts directement attribuables, couvre tous les coûts engagés pendant la période d'acquisition ou de production qui court à compter de la date à laquelle la direction a pris la décision ferme de réaliser l'immobilisation jusqu'à ce qu'elle fonctionne selon l'utilisation prévue, à la date de réception, pour atteindre le rendement initial garanti. Les termes de cette période d'acquisition ou de production ont été précisés par le groupe de travail (cf. tableau en annexe 2).

Comme pour les rabais et remises commerciaux, il est proposé de déduire les escomptes de règlement obtenus du coût d'acquisition ou de production.

L'avis reprend par ailleurs des exemples de coûts attribuables au coût d'acquisition. De même, le traitement des dépenses qui pouvaient être antérieurement comptabilisées en charges différées ou à étaler a été revu à la lumière des nouvelles dispositions (cf. annexe 1).

L'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel est située l'immobilisation, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation, est intégrée au coût d'acquisition.

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°2000-06). Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.

L'avis indique les conditions dans lesquelles les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement peuvent être comptabilisées à l'actif, dans la mesure où elles sont nécessaires pour l'exploitation des actifs concernés, sans augmenter les avantages économiques futurs.

5.2 - Coûts non attribuables au coût d'acquisition (§ 4.2.1.2)

L'avis, au moyen d'exemples, précise la nature des coûts qui ne peuvent pas être activés :

- les coûts qui ne sont pas directement attribuables au coût d'acquisition (coûts administratifs et autres frais généraux ...) ;
- les coûts supportés lors de l'utilisation ou de redéploiement de l'actif, notamment pour amener l'actif à fonctionner à plein régime à compter de la date de réception. Cette disposition couvre notamment les pertes d'exploitation initiales ... ;
- les opérations accessoires au coût d'acquisition (location d'une partie du terrain avant la construction).

5.3 - Coût de production (cf. § 4.2.2)

L'article 321-3 du règlement n° 99-03, qui décline les dispositions de l'article 7-2^{ème} alinéa du décret du 29 novembre 1983, prévoit que le coût de production correspond au coût d'acquisition augmenté des charges directes et indirectes. Si les charges directes sont définies

comme celles pouvant être affectées " *sans calcul intermédiaire au coût d'un bien* " les charges indirectes ne sont pas définies spécifiquement.

L'IAS 16 § 22 indique que le coût d'un actif produit par l'entreprise doit être déterminé selon les mêmes principes que pour un actif acquis. Il peut être déterminé par référence au coût de production des stocks si l'entité produit des biens similaires pour la vente et comprendre ainsi les charges indirectes qui sont précisées (frais fixes et variables de production).

5.4 - Coûts ultérieurs (cf. § 4.2.3)

Les coûts ultérieurs correspondent :

- aux dépenses courantes d'entretien et de maintenance comptabilisées en charges car elles n'augmentent pas les avantages économiques futurs et la détermination de leur coût est insuffisamment fiable ;
- aux coûts significatifs de remplacement ou renouvellement d'un composant ou d'un élément d'immobilisation comptabilisés à l'actif (et sortie de la valeur nette comptable).

Des précisions sont apportées pour la comptabilisation des pièces détachées et de rechange.

6 - Immobilisations incorporelles (cf. § 4.3)

6.1 - Coût d'acquisition initial

Pas de différence par rapport aux éléments constituant le coût d'acquisition des immobilisations corporelles.

6.2 - Immobilisations incorporelles créés en interne - Coûts de développement (cf. § 4.3.2.1)

Les conditions de comptabilisation des coûts de développement ont été précisées au § 3.3 de l'avis relatif à la définition des actifs. Les phases de recherche et de développement ont été clairement distinguées. La notion de recherche appliquée qui peut se confondre, en pratique, avec celle du coût de développement n'a pas été maintenue.

La divergence essentielle entre l'avis et les dispositions d'IAS 38 réside dans l'option d'activation des coûts de développement prévue par l'article 19 du décret du 29 novembre 1983 alors que l'IAS impose leur comptabilisation à l'actif, mais l'option est limitée aux seuls coûts de développement. Par ailleurs, les dépenses antérieures au fait générateur, y compris celles engagées depuis l'ouverture de l'exercice, sont comptabilisées en charges et ne peuvent pas être activées.

La disposition de la recommandation n° 99-R.01 du CNC relative aux comptes intermédiaires, prévoyant l'activation des coûts passés en charge depuis le début de l'exercice, doit être rapportée, (il en est de même pour les recommandations n° 2001-R.01 et 2001-R.02).

6.3 - Autres dépenses (cf. § 4.3.3)

Pas d'observation.

7 - Stocks (cf. § 5)

7.1 - Coût d'acquisition et de production (cf. § 4.4.1 et 4.4.2)

L'article 323-1 du règlement n° 99-03 prévoit que les stocks et productions en cours sont comptabilisés selon les règles générales d'évaluation fixées pour la détermination du coût d'acquisition et du coût de production. C'est la différence essentielle avec le principe de l'IAS (IAS 2 § 6) selon lequel les stocks doivent être évalués au plus faible du coût ou de la valeur nette de réalisation (prix de vente estimé, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et la réalisation de la vente).

L'avis, reprenant les autres dispositions d'IAS 2, apporte des précisions concernant la détermination du coût d'acquisition, de production et l'affectation des frais généraux.

7.2 - Méthodes de détermination de coût (cf. § 4.4.3)

Le texte reprend les méthodes communes au règlement n° 99-03 et à l'IAS 2, en distinguant les cas où les éléments des stocks peuvent être identifiés et évalués individuellement des cas où ils sont fongibles, i.e. interchangeables.

- Coût des éléments des stocks non fongibles et individualisables
 - détermination des coûts individuels (réels).
- Coût des éléments fongibles et interchangeables
 - coût moyen pondéré ou PEPS / FIFO.
- Autres méthodes possibles dans certaines situations
 - coûts standards ;
 - prix de détail (imputation de la marge sur le prix de vente des coûts de stocks) ;
 - méthode reprise du règlement n° 99-03 du CRC dans certains cas exceptionnels.

8 - Informations à fournir dans l'annexe (cf. § 5)

L'annexe doit être complétée des informations complémentaires à fournir pour les coûts d'emprunts, les immobilisations et les stocks.

Concernant les immobilisations corporelles et incorporelles, il convient de compléter principalement les articles 531-2/2 et 532-1 du règlement n° 99-03 du CRC qui a été déjà actualisé par le règlement n° 2002-10.

ANNEXE I

NB Impression des pages suivantes recommandée en format paysage

Traitement des charges différées et des charges à étaler

1 - Règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général

Art. 361-4 - Charges différées :

Des charges enregistrées au cours d'un exercice peuvent être différées lorsqu'elles se rapportent à des opérations spécifiques à venir ayant de sérieuses chances de rentabilité globale.

Art. 361-6 - Frais d'émission d'emprunt :

Les frais d'émission d'emprunt peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt. Néanmoins, il est possible de recourir à une répartition linéaire lorsque les résultats obtenus ne sont pas sensiblement différents de la méthode précédente.

Art. 444/48 - Comptes de régularisation :

En fin d'exercice, le compte 481 " Charges à répartir sur plusieurs exercices " enregistre à son débit les charges à répartir sur plusieurs exercices qui comprennent les charges différées, les frais d'acquisition des immobilisations, les frais d'émission des emprunts et les charges à étaler par le crédit du compte 79 " Transferts de charges ". Il est crédité, à la clôture de chaque exercice, par le débit du compte 6812 " Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir " du montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice, également en ce qui concerne l'exercice de transfert.

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

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 charge.

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.

Exemples de charges différées et de charges à étaler

Charges différées

<i>Références des guides et plans comptables professionnels et descriptif des frais concernés</i>	<i>Traitement proposé</i>
<i>I – Charges différées</i>	
1 - Frais d'essais et de pré-exploitation (frais de démarrage)	
1.1 - Selon le guide comptable professionnel pour les industries chimiques , il s'agit de frais engagés lors	1.1 - Les frais de mise en route d'un atelier, ou frais de démarrage, doivent être analysés séparément et

de la mise en route d'un atelier tels que :	en fonction de la phase de production ou d'acquisition.
<ul style="list-style-type: none"> • 1.1.1 - matières premières, fluides, 	<p>1.1.1 - Si ces coûts peuvent être analysés comme des coûts directement attribuables pour mettre l'actif, l'atelier au cas d'espèce, en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction, conformément aux dispositions du § 4.2.1.1 de l'avis sur l'évaluation des actifs, ils seront incorporés au coût principal de production ou d'évaluation (de l'atelier) et immobilisés.</p> <p>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 garanti à la date de réception. La même approche s'applique pour un actif produit directement par l'entreprise.</p> <p>Selon le tableau joint en annexe III, il s'agit de tous les coûts, y compris d'essais ou de démarrage, engagés durant la phase d'acquisition ou de production, jusqu'à la date de mise en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. Les coûts peuvent comprendre les coûts de matières premières et de fluides.</p> <p>En revanche, les coûts de pré-exploitation d'un atelier engagés à compter de cette date, y compris jusqu'à la date de fonctionnement à plein régime, doivent être comptabilisés en charge.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • 1.1.2 - formation de la main-d'œuvre 	1.1.2 - Frais de formation de la main-d'œuvre : ces dépenses constituent des charges
<ul style="list-style-type: none"> • 1.1.3 - frais généraux. <p>Ces frais peuvent être étalés sur la durée de production (étalement linéaire de préférence sur trois ans).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avis de conformité n°6 du 22.4.1983 (A.C.) 	1.1.3 - Frais généraux : ces dépenses sont exclues du coût d'acquisition des immobilisations corporelles et sont donc comptabilisées en charges.
<p>1.2 - Selon le plan comptable à l'usage des professions de la fonderie, de la mécanique et de la transformation des métaux, les frais de pré-exploitation d'une usine et d'essai d'un matériel peuvent être différés jusqu'au début de la période de commercialisation.</p> <p style="text-align: right;">A.C. n°8 du 22.4.1983</p>	<p>1.2 - Les frais de pré-exploitation d'une usine et d'essai d'un matériel ne peuvent être comptabilisés à l'actif que s'ils sont directement attribuables au coût d'acquisition ou de production, selon les conditions précisées au § 1.1.1, ci-dessus.</p> <p>Les dépenses engagées à l'issue de cette phase, et notamment jusqu'au début de la période de commercialisation doivent être comptabilisées en charges.</p>
<p>2.1 - Frais préparatoires à la mise en service (autres que transports installation et montage)</p>	
2.1.1 - Selon le plan comptable professionnel des	2.1.1 - Les frais antérieurs au démarrage d'une

<p>industries du raffinage et de la distribution des hydrocarbures, il s'agit des frais antérieurs au démarrage d'une installation industrielle qui constitueraient des charges en période d'exploitation.</p> <p>Exemples : nettoyage initial, épreuves hydrauliques, raccordements,</p> <p>2.1.2 - Installations provisoires,</p>	<p>installation industrielle qui constitueraient des charges en période d'exploitation ne peuvent être comptabilisés à l'actif que s'ils sont directement attribuables au coût d'acquisition ou de production selon les conditions précisées au § 1.1.1.</p> <p>2.1.2 - Les installations provisoires (maisons de chantier de type Algeco, branchements, autres aménagements), directement attribuables au chantier considéré, sont intégrés au coût global du chantier. Cf. § 4.2.1.1. de l'avis.</p>
<p>2.1.3 - Formation du personnel</p>	<p>2.1.3 - Formation du personnel : comptabilisation en charges</p>
<p>2.2 - Sommes payées au titre de servitudes</p> <p>Les servitudes de passage de canalisation peuvent être inscrites en charges différées.</p>	<p>2.2 - Les servitudes de passage de canalisation qui sont directement attribuables au coût d'acquisition ou de production selon les conditions précisées au § 1.1.1, seront comptabilisées à l'actif si leur montant peut être évalué de manière fiable. Ce sera le cas d'un règlement global ou fractionné.</p> <p>En cas de règlement par versements périodiques sous forme de redevances, par exemple, non déterminées dans le temps, celles-ci seront comptabilisées en charges.</p>
<p>2.3 - Participation à des travaux au profit de tiers</p> <p>Les dépenses faites au titre de participation à des travaux effectués à proximité du site concédé, (aménagement de bretelles d'accès à une voie rapide, aménagement de carrefours ...) peuvent être étalées.</p> <p style="text-align: right;">A.C. n°30 du 12.03.1984</p>	<p>2.3. Exemple : frais de raccordement aux réseaux, réalisation remises à la collectivité ; cf. § 1.1.1.</p> <p>Ces aménagements réalisés à l'occasion de chantiers, directement attribuables au coût d'acquisition ou de production, doivent être intégrés au coût global du chantier. Cf. § 4.2.1.1 de l'avis</p>
<p>3.1 - Frais d'utilisation (ou d'industrialisation)</p>	
<p>Selon le guide comptable des industries aéronautiques et spatiales,</p> <p>certaines frais d'utilisation tels que :- les études et réalisations des gammes de fabrication, - les études des outillages spécialisés, - les frais de démarrage d'une fabrication, peuvent être inscrits en charges différées. L'amortissement de ces charges se fait sur le coût de revient en série des matériels auxquels ils se rapportent, sur la base d'une hypothèse commerciale réaliste.</p>	<p>3.1 - A priori, ces frais ne sont pas directement attribuables au coût d'acquisition ou de production d'un actif, sauf cas particulier où les conditions précisées au § 1.1.1 seraient remplies (élément du coût de production d'un outillage spécialisé, par exemple) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Études et réalisation des gammes de fabrication, étude des outillages spécialisés : • Si ces frais d'études répondent aux conditions de comptabilisation des frais de développement définis aux §§ 3.3.3 et 4.3.2.1 de l'avis, ils seront comptabilisés comme tels en immobilisations incorporelles.
	<ul style="list-style-type: none"> • Si ces frais peuvent être directement rattachés à la production des pièces, suite à

	<p>une commande, ils seront comptabilisés en en-cours de stocks et répartis sur le coût de production des pièces (cf. § 4.2 de l'avis).</p> <ul style="list-style-type: none"> • A défaut, comptabilisation de ces frais en charges. • Frais de démarrage d'une fabrication • Soit ces frais peuvent être directement rattachables au coût d'acquisition ou de production, s'il s'agit de la première fabrication ; • Soit, ils sont directement attribuables au coût de production des stocks • A défaut, comptabilisation en charges. • Il est précisé que les coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service, comprenant les coûts de publicité et de promotion, sont exclus des coûts d'acquisition ou de production des immobilisations corporelles et doivent être comptabilisés en charges (cf. § 4.2.1.1 de l'avis).
<ul style="list-style-type: none"> • 3.2 - Frais d'utilisation de commercialisation 	
<ul style="list-style-type: none"> • Certains frais de commercialisation peuvent être inscrits en charges différées. L'amortissement de ces charges se fait sur le coût de revient en série des matériels auxquels ils se rapportent, sur la base d'une hypothèse commerciale réaliste. • A.C. n°16 du 21.12.1983 	3.2 - Les frais de commercialisation doivent être comptabilisés en charges.
4 - Frais de préparation du terrain en vue de l'exploitation d'un gisement	
<p>Selon le plan comptable professionnel des industries de carrières et matériaux de construction, les frais engagés pour mettre à découvert un gisement (déboisement, décapage) peuvent être inscrits, lorsque la découverte dépasse les besoins de l'exercice, en charges différées à la fin de l'exercice au cours duquel les travaux (effectués par l'exploitant ou confiés à des tiers) ont été réalisés. Ils seront ensuite pris en charge en fonction des quantités de matériaux extraits. A.C. n°18 du 21.12.1983</p>	<p>4 - L'IAS 16 §2(b) exclut de son champ d'application les droits miniers de prospection et extraction de minerai, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.</p> <p>Sous cette réserve, les coûts de préparation du site et les frais de démolition directement attribuables au coût d'acquisition ou de production sont comptabilisés à l'actif (cf. § 4.2.1.1 de l'avis).</p>
5 - Frais de préparation des gravières et carrières	
<p>Selon le plan comptable professionnel pour les industries du bâtiment et des travaux publics,</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • les frais de déboisement, décapage, enlèvement et stockage de la terre végétale peuvent être 	5 - Cf. cas n° 4

<p>inscrits en charges différées. Ils sont ensuite pris en charge en fonction des quantités de matériaux extraits.</p> <ul style="list-style-type: none"> • A.C. n°9 du 22.4.1983 + Avis complémentaire des 12 et 30.5.1984 	
<p>6 - Frais initiaux engagés pendant la période de démarrage d'un chantier</p>	
<p>Selon le plan comptable professionnel pour les industries du bâtiment</p> <ul style="list-style-type: none"> • le compte 481 peut notamment être utilisé pour enregistrer pendant la période de démarrage d'un chantier suivi à l'avancement, les frais initiaux que l'entreprise estime justifié de répartir sur la durée du contrat (par exemple études ou installations quand elles ne sont pas rémunérées par des prix de bordereau spécifiques) (NB : marché sur bordereau de prix = marché dont le prix résulte de l'application aux quantités réellement exécutées des prix unitaires d'un bordereau spécialement établi pour le marché en cause). <p>A.C. n°9 du 22.4.1983 + Avis complémentaire des 12 et 30.5.1984</p>	<p>6 - Les frais initiaux engagés pendant la période de démarrage d'un chantier suivi à l'avancement doivent être comptabilisés selon les dispositions prévues pour les contrats à long terme (art. 380-1 du règlement n° 99-03 du CRC).</p>
<p>7 - Frais de collection ou de création</p>	
<p>Selon le plan comptable professionnel à l'usage des industries textiles et le guide des entreprises de spectacles, dans le cas de collections ou de revues à grand spectacle ayant une durée certaine de vie de plusieurs années, ces frais de création peuvent être inscrits en immobilisations incorporelles.</p> <p>A.C. n°32 du 12.3.1984 ; A.C. n°40 du 19.12.1984</p>	<p>7 - Si ces frais répondent aux conditions de comptabilisation des frais de développement, ils pourront être comptabilisés comme tels en immobilisations incorporelles (cf. §§ 3.3.3 et 4.3.2.1 de l'avis).</p>
<p>8 - Charges liées à l'exploitation d'une installation pendant la période comprise entre son achèvement et son utilisation à la capacité normale</p>	
<p>Dans les avis des 8 juillet, 7 novembre et 19 décembre 1975 relatifs au plan comptable des entreprises concessionnaires, le CNC avait, en présence d'une inadéquation entre la nature du cycle d'exploitation pluriannuel de ces entreprises et de leur régime juridique et financier, demandé des dispositions juridiques appropriées et admis, dans l'attente l'utilisation du mécanisme des charges de structure différées. Mais le Comité d'urgence du CNC dans son avis n°98 A du 18 mai 1998 relatif à la comptabilisation des charges différées dans les SEMCA a estimé que la suppression des charges de structure différées (constituées des provisions pour amortissement de caducité et de frais financiers) est une méthode améliorant l'information financière de</p>	<p>8. Les dépenses engagées après l'achèvement de l'immobilisation, selon l'utilisation prévue par la direction, correspondant au niveau de performance nécessaire pour atteindre la rendement initial attendu à la date de réception (cf. cas du § 1.1.1) jusqu'à la date d'" utilisation à la capacité normale " et à fortiori après cette date, sont comptabilisées en charges (cf. § 4.2.1.1) de l'avis ; Cf. également § 4.2.3 pour les coûts ultérieurs).</p>

ces sociétés.	
9 - Frais financiers ayant le caractère de charges de stockage lorsque la durée du stockage ne dépasse pas l'exercice	
<p>Selon l'avis de conformité n°44 du CNC des plans comptables professionnels des industries et du commerce de bétail et de la viande, ces frais peuvent néanmoins, par application des principes de spécialisation des exercices et de rattachement des charges aux produits, être inscrits en charges comptabilisées d'avance lorsqu'il y a un contrat dans le cadre de la gestion du marché avec des organismes publics garantissant un financement spécifique du stockage (prime de stockage).</p> <p style="text-align: right;">A.C. n°44 du 13.6.1985</p>	9 - Ces frais doivent être comptabilisés en charges.
10 - Intérêts intercalaires	
<p>10.1 - Selon le guide comptable professionnel pour les industries chimiques,</p> <ul style="list-style-type: none"> • les frais financiers relatifs au financement d'un atelier durant la période de construction et d'essais peuvent être inscrits en charges différées. 	<p>10.1 - Selon les dispositions prévues au § 4.1.3 de l'avis, les entreprises ont une option pour la comptabilisation des intérêts des capitaux empruntés pour financer l'acquisition ou la production d'un actif " éligible " engagés pendant la période de production, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive :</p> <ul style="list-style-type: none"> • soit comptabilisation en charges • soit incorporation au coût de l'actif • Les intérêts engagés postérieurement doivent être comptabilisés en charge.
<ul style="list-style-type: none"> • 10.2 - Écart entre le coût de revient réel de production et le coût de revient théorique (ou normal) de production (écart intégré dans les frais de démarrage) • cet écart ne peut pas être intégré au coût de l'immobilisation et ne constitue pas des frais normaux d'exploitation. Il peut être inscrit en charges différées (étalé sur 3 ans de préférence). <p style="text-align: right;">A.C. n°6 du 22.4.1983</p>	<p>10.2 - Seuls les coûts directement attribuables au coût d'acquisition ou de production selon les conditions précisées au § 1.1.1 peuvent être comptabilisés à l'actif</p> <p>Les pertes d'exploitation initiales sont comptabilisées en charges(cf. § 4.2.1.2 de l'avis)</p>
II – Charges à étaler	
13 - Frais d'ouverture ou de réouverture des points de vente	
Le guide comptable des entreprises à commerces multiples (grands magasins, magasins populaires,	13 - Les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'actif et ne peuvent pas être

<p>bazars et galeries) indique que les charges supportées lors de l'ouverture ou la réouverture d'un point de vente sont souvent importantes. Elles ne présentent pas cependant le caractère de frais d'établissement et sont à inscrire dans les charges d'exploitation. Toutefois, il permet de les répartir sur plusieurs exercices sans que leur étalement soit supérieur à 5 ans. L'avis de conformité n°2 du CNC a admis l'inscription de ces frais en charges à étaler " en considération de la nature même et du caractère non répétitif de tels frais " .</p> <p style="text-align: right;">A.C. n°2 du 21.12.1982</p>	<p>attribués directement aux coûts supportés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction sont comptabilisés en charge.</p> <p>Il en est ainsi :</p> <ul style="list-style-type: none"> • pour les frais d'ouverture et de réouverture d'un point de vente (§ 4.2.1.2 de l'avis) <p>⇒ Charges</p>
<p>14 - Frais de promotion et de lancement, de pré-ouverture et d'ouverture</p>	
<p>Selon le plan comptable professionnel de l'industrie hôtelière, ces frais peuvent être inscrits en charges à étaler.</p> <p>A.C. n°27 du 25.1.1984</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 14 • - pour les frais de promotion et de lancement, de pré-ouverture et d'ouverture <p>⇒ Charges</p>
<p>15 - Frais de lancement d'une collection voire d'un ouvrage particulier</p>	
<p>Selon le plan comptable professionnel de l'édition, ces frais, comprenant notamment les frais de prospection et de publicité concernant des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité qui ne peuvent pas être amortis dans l'exercice en raison des conditions dans lesquelles ils ont été engagés, peuvent être inscrits en charges à étaler. L'avis de conformité n°26 du CNC précise que ces frais demeurent l'exception.</p> <p style="text-align: right;">A.C. n°26 du 21.12.1983</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 15 • pour les frais de prospection et de publicité concernant les activités nouvelles ou de perfectionnement d'activité. <p>⇒ Charges</p>
<p>16 - Frais de montage d'un spectacle</p>	
<p>Selon le guide comptable professionnel des entreprises de spectacles et des établissements exerçant des activités d'action culturelle, les charges de montage peuvent être inscrites en charges à étaler. En effet, un spectacle peut être monté et présenté " à cheval " sur deux exercices.</p>	<p>16 – Ces dépenses doivent être comptabilisées en charges, sauf dans le cas où elles pourraient être directement attribuées au coût de développement d'une immobilisation incorporelle.</p>
<p>Pour déterminer la part de ces frais à prendre en charge dans l'exercice, le guide se raccorde aux obligations de la convention collective des artistes du spectacle qui veut que l'entreprise doit assurer aux comédiens autant de représentations que de jours de répétition avec un minimum de 30 jours. En conséquence, si le minimum de présentations n'est pas atteint à la clôture de l'exercice, il y a lieu de retenir le nombre de représentations au cours de l'exercice pour déterminer la proportion à appliquer au coût. A.C. n°40 du 19.12.1984</p>	
<p>17 - Frais de transfert d'un établissement</p>	

17.1 - Selon le guide des industries aéronautiques et spatiales , les frais de transfert d'un établissement peuvent être étalés sur une période que ne peut excéder 5 ans. A.C. n°16 du 21.12.1983	17.1 - Ces frais non attribuables directement au coût d'acquisition ou de production de la nouvelle installation doivent être comptabilisés en charges
17.2 - Selon la réponse du ministre de la justice (Rép. Valbrun, AN 3 octobre 1975), la quote-part de salaires et de charges sociales concernant le déménagement du matériel et des marchandises pour leur rangement par une partie du personnel peut être étalée.	17.2 - idem
Sont également concernées les charges liées à la mise en exploitation d'un matériel, les honoraires du déménageur et ceux du commercialisateur qui a permis de trouver le site.	Cf. § 1.1.1
18 - Frais d'études pour le choix d'une implantation nouvelle	Les frais d'études, comme les dépenses préliminaires, ne pourront être rattachées au coût d'acquisition ou de production qu'à compter de la date à laquelle la direction a pris la décision d'acquiescer ou de produire l'immobilisation, ce qui justifie la capacité de l'entreprise au plan technique et financier d'acquiescer ou de produire l'immobilisation et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs (§ 4.2.1.1 de l'avis)

ANNEXE II

Schéma de comptabilisation des dépenses afférentes à l'acquisition ou à la production d'une immobilisation

Phase préliminaire	Phase d'acquisition et de production	Phase de démarrage	Fonctionnement à plein régime
Actif Néant	<ul style="list-style-type: none"> Prix d'achat... Coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction Estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de restauration du site 		<ul style="list-style-type: none"> Coûts de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'immobilisation <p>Provisions pour gros entretien ou grandes révisions si comptabilisées comme un composant séparé.</p>
	Fin de la période d'activation des coûts		

	• Décision de la Direction		
	Mise en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction		
		Fonctionnement à plein régime	
	Date de réception pour atteindre le rendement initial garanti		
Charges			
- Dépenses d'études préliminaires du projet	- Coûts exclus car ne pouvant pas être affectés directement aux coûts nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.	- Coûts non directement attribuables - Coûts supportés lors de l'utilisation ou du redéploiement	- Dépenses courantes d'entretien et de maintenance

- Opérations incidentes pouvant intervenir avant ou pendant la construction ou l'aménagement de l'immobilisation corporelle (charges-produits)