

Conseil National de la Comptabilité

bulletin trimestriel n° 139 2^E TRIMESTRE 2004



- I Comité de la réglementation comptable
- II Assemblée plénière
- III Activité des sections

bulletin
n° 139



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

S O M M A I R E

I – COMITÉ DE LA RÉGLEMENTATION COMPTABLE	2
II – ASSEMBLÉE PLÉNIÈRE.....	3
II.1 – SÉANCE DU 6 AVRIL 2004.....	3
II.2 – PUBLICATION DES AVIS.....	3
II.2.1 – Publication de l'avis n° 2004-07 du 6 avril 2004	3
II.2.2 – Publication de l'avis n° 2004-08 du 6 avril 2004	4
II.2.3 – Publication de l'avis n° 2004-09 du 6 avril 2004	6
II.2.4 – Publication de l'avis n° 2004-10 du 6 avril 2004	8
II.3 – SÉANCE DU 22 JUIN 2004.....	9
II.3.1 – Publication de l'avis n° 2004-11 du 23 juin 2004	10
II.3.2 – Publication de l'avis n° 2004-12 du 23 juin 2004	14
II.3.3 – Publication de l'avis n° 2004-13 du 23 juin 2004	16
II.3.4 – Publication de l'avis n° 2004-14 du 23 juin 2004	25
II.3.5 – Publication de l'avis n° 2004-15 du 23 juin 2004	26
2.3.6 – Publication de la recommandation n° 2004-R.01 du 23 juin 2004.....	37
III – ACTIVITÉ DES SECTIONS.....	42
III.1 – SECTION DES RÈGLES INTERNATIONALES	42
III.1.1 - Outre les comptes rendus des réunions du Board et de l'EFRAG, la section a examiné plus précisément les points suivants :.....	42
III.1.2 - Projet de réponse du CNC à l'exposé-sondage de l'IASB concernant un amendement à IAS 19 pour le traitement des écarts actuariels.....	42
III.1.3 - Projet de réponse du CNC à l'interprétation d'IAS 19 –D6- de l'IFRIC concernant le traitement des plans multi employeur.....	43
III.1.4 - Projet de réponse du CNC à l'exposé-sondage de l'IASB sur la réforme de son « due process »	44
III.2 – SECTION DES RÈGLES APPLICABLES AUX ENTREPRISES	44
III.3 – SECTION DES RÈGLES SPÉCIFIQUES AUX ENTREPRISES RELEVANT DU CRBF.....	44
III.4 – SECTION DES RÈGLES SPÉCIFIQUES APPLICABLES AUX ENTREPRISES RÉGIES PAR LE CODE DES ASSURANCES, AUX MUTUELLES RÉGIES PAR LE CODE DE LA MUTUALITÉ ET AUX INSTITUTIONS DE PRÉVOYANCE RÉGIES PAR LE CODE DE LA SÉCURITÉ SOCIALE	44
III.4.1 – Séance du 19 mai 2004	44
III.4.2 – Séance du 9 juin 2004.....	45

I - COMITÉ DE LA RÉGLEMENTATION COMPTABLE

Le Comité de la réglementation comptable s'est réuni le 4 mai 2004 sous la présidence de M. Jérôme Haas, et a adopté les cinq règlements suivants :

- Règlement n° 2004-01 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées.
- Règlement n° 2004-02 modifiant le paragraphe 3012 du règlement n° 2002-09 du Comité de la réglementation comptable relatif aux règles de comptabilisation des instruments financiers à terme par les entreprises régies par le code des assurances.
- Règlement n° 2004-03 modifiant les paragraphes 1002, 10052, 300 et 425 du règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.
- Règlement n° 2004-04 modifiant les paragraphes 1002, 10052, 300 et 424 du règlement n° 99-07 du 24 novembre 1999 du

Comité de la réglementation comptable relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière.

- Règlement n° 2004-05 modifiant les paragraphes 1002, 10052, 300 et 426 du règlement n° 2000-05 du 7 décembre 2000 du Comité de la réglementation comptable relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural.

Les règlements n° 2004-01, n° 2004-02, n° 2004-03, n° 2004-04 et n° 2004-05 adoptés par le CRC du 4 mai 2004, ont été homologués par arrêté ministériel du 7 juin 2004, et publiés au Journal officiel du 8 juin 2004.

Ces règlements peuvent être consultés sur le site du CNC.

II - ASSEMBLÉE PLÉNIÈRE

L'assemblée plénière s'est réunie les 6 avril et 23 juin 2004 sous la présidence de M. Bracchi.

II.1 - Séance du 6 avril 2004

L'assemblée a adopté les 4 avis suivants :

- Avis n° 2004-07 relatif aux normes comptables de l'Etat
- Avis n° 2004-08 modifiant les paragraphes 1002, 10052 et 425 du règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable
- Avis n° 2004-09 modifiant les paragraphes 1002, 10052 et 424 du règlement n° 99-07 du Comité de la réglementation comptable
- Avis n° 2004-10 modifiant les paragraphes 1002, 10052 et 426 du règlement n° 2000-05 du Comité de la réglementation comptable

II.2 - Publication des avis

II.2.1 - Publication de l'avis n° 2004-07 du 6 avril 2004

Le Conseil national de la comptabilité a été saisi pour avis le 26 janvier 2004, par le Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le Ministre délégué au Budget et de la réforme

budgétaire du projet des normes comptables de l'Etat, après l'avis favorable émis par le Comité des normes de comptabilité publique.

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie les 11 mars et 6 avril 2004 a émis le 6 avril 2004, à l'unanimité, un avis favorable sur l'ensemble des normes comptables de l'Etat présentées dans le recueil daté du 21 janvier 2004.

Par ailleurs, le Conseil national de la comptabilité :

- a émis le vœu, que le Comité des normes comptables de l'Etat engage sans délai les travaux conceptuels et de définition conduisant à la proposition d'une norme relative aux comptes consolidés ou combinés de l'Etat ;
- a pris acte que le traitement comptable relatif aux engagements de retraite devait être réexaminé à fin 2005 et souhaite qu'une information d'étape de l'avancement des réflexions et évolutions lui soit donnée à intervalles réguliers ;
- a souligné que l'évolution des normes comptables de l'Etat et de leurs modalités d'application aura à prendre en compte les observations publiques du certificateur.

Le recueil des normes comptables de l'Etat, qui a fait l'objet d'un arrêté interministériel du 21 mai 2004, a été publié au Journal Officiel du 6 juillet 2004.

II.2.2 - Publication de l'avis n° 2004-08 du 6 avril 2004

L'avis est présenté par M. Alain Dorison.

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 6 avril 2004, approuve l'avis relatif à la modification des paragraphes 1002, 10052 et 425 du règlement n° 99-02 du CRC et émet le vœu que le Comité de la réglementation comptable l'examine pour adoption.

1002 - Entreprises sous contrôle exclusif

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités. Il résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet et que l'entreprise dominante est actionnaire ou associée de cette entreprise ; l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'entreprise consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.

10052 - Cas particulier des entités ad hoc

Une entité ad hoc est une structure juridique distincte, créée spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte d'une entreprise. L'entité ad hoc est structurée ou organisée de manière telle que son activité n'est en fait exercée que pour le compte de cette entreprise, par mise à disposition d'actifs ou fourniture de biens, de services ou de capitaux. Les entreprises combinées telles que définies au paragraphe 1006 ne sont pas des entités ad hoc.

Une entité ad hoc est comprise dans le périmètre de consolidation dès lors qu'une ou plusieurs entreprises contrôlées ont en substance en vertu de contrats, d'accords, de clauses statutaires, le contrôle de l'entité.

Afin de déterminer l'existence de ce contrôle, il est nécessaire d'apprécier l'économie d'ensemble de l'opération à laquelle

l'entité ad hoc participe et d'analyser les caractéristiques de la relation entre cette dernière et l'entité consolidante.

Dans cette optique, les critères suivants seront pris en considération :

1. l'entreprise dispose en réalité des pouvoirs de décision, assortis ou non des pouvoirs de gestion sur l'entité ad hoc ou sur les actifs qui la composent, même si ces pouvoirs ne sont pas effectivement exercés. Elle a par exemple la capacité de dissoudre l'entité, d'en changer les statuts, ou au contraire de s'opposer formellement à leur modification ;
2. l'entreprise a, de fait, la capacité de bénéficier de la majorité des avantages économiques de l'entité, que ce soit sous forme de flux de trésorerie ou de droit à une quote-part d'actif net, de droit de disposer d'un ou plusieurs actifs, de droit à la majorité des actifs résiduels en cas de liquidation ;
3. l'entreprise supporte la majorité des risques relatifs à l'entité ; tel est le cas si les investisseurs extérieurs bénéficient d'une garantie, de la part de l'entité ou de l'entreprise, leur permettant de limiter de façon importante leur prise de risques.

L'existence d'un mécanisme d'autopilotage (prédétermination des activités d'une entité ad hoc) ne préjuge pas du contrôle effectif de cette entité par une contrepartie donnée. Bien souvent en effet, les limites imposées aux activités de l'entité ad hoc sont conçues de manière à servir et protéger les intérêts des parties prenantes sans qu'aucune d'entre elles ne puisse prendre seule le contrôle de l'entité. L'analyse des critères définis précédemment est dès lors nécessaire pour caractériser l'existence d'un contrôle entraînant la consolidation. En particulier, lorsqu'un tel mécanisme oriente les décisions dans l'intérêt d'une des parties, cette dernière est considérée comme exerçant un contrôle de fait.

Le premier critère relatif aux pouvoirs de décision est prédominant. Il est également nécessaire de prendre en considération le deuxième ou le troisième critère. En conséquence, une entité ad hoc est consolidée si les conditions du premier et du deuxième critères, ou du premier et du troisième critères, sont remplies.

En outre, dès lors que le deuxième et troisième critères se trouvent réunis, l'entité ad hoc est également consolidée, car considérée comme contrôlée.

La détermination du contrôle par l'analyse des critères exposés ci-dessus s'applique par exemple aux entités créées dans le cadre de régimes d'avantages postérieurs à l'emploi ou de régimes d'avantages payés en instruments de capitaux propres.

En ce qui concerne les entités ad hoc issues d'opérations de cession de créances, compte tenu de leur nature, de leur objet (acquisition d'un portefeuille de créances) et de leur cadre juridique et réglementaire, la perte du pouvoir de décision est déterminante pour décider de l'exclusion de ces entités du

périmètre de consolidation ou de leur inclusion ; ce critère est mis en œuvre et apprécié en substance, étant notamment précisé que la conservation de la majorité des risques et des avantages économiques afférents aux créances cédées constitue une présomption de conservation d'une partie significative du pouvoir effectif de décision.

Ces dispositions concernent :

- les fonds communs de créances se conformant aux dispositions du chapitre IV du titre I^{er} du livre II du code monétaire et financier ;
- les organismes étrangers ayant pour objet unique d'émettre, en vue de l'achat de créances dans le cadre de lois ou règlements locaux spécifiques qui présentent des garanties équivalentes à celles existant en France, des titres dont le remboursement est assuré par celui des créances acquises.

Quelle que soit leur nature, les garanties données directement ou indirectement par le cédant au bénéfice des porteurs de parts ou des détenteurs de titres émis par le fonds commun de créances ou l'organisme étranger visés ci-dessus sont évaluées dès la cession et à chaque date d'arrêté, et provisionnées en tant que de besoin lorsqu'elles présentent un risque avéré.

425 - Autres informations

L'annexe doit comporter (...) :

- concernant les entités ad hoc, une information sur l'activité, les actifs, passifs et résultats des entités ad hoc issues d'opérations de cessions de créances (fonds communs de créances ou autres organismes étrangers visés au paragraphe 10052) lorsqu'elles n'ont pas été consolidées.

Première application

Le Conseil propose au Comité de la réglementation comptable les modalités de première application suivantes :

Conformément à l'article L. 233-16 du code de commerce, modifié par l'article 133 de la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 (loi de sécurité financière), les dispositions du présent règlement s'appliquent aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 4 août 2003. Les changements de méthodes comptables en résultant doivent être comptabilisés selon les dispositions de l'article 314-1 du règlement n° 99-03 du CRC. L'impact du changement est déterminé à l'ouverture, après effet d'impôts, calculé de façon rétrospective et imputé sur les capitaux propres. Les dispositions du paragraphe 213 du règlement n° 99-02 du CRC ne sont pas applicables en l'espèce.

II.2.3 - Publication de l'avis n° 2004-09 du 6 avril 2004

L'avis est présenté par M. Alain Dorison.

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 6 avril 2004 approuve l'avis relatif à la modification des paragraphes 1002, 10052 et 424 du règlement n° 99-07 du CRC et émet le vœu que le Comité de la réglementation comptable l'examine pour adoption.

1002 - Entreprises sous contrôle exclusif

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités. Il résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise, en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet ~~et que l'entreprise dominante est actionnaire ou associée de cette entreprise~~ ; l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'entreprise consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs, passifs ou éléments de hors-bilan de la même façon qu'elle contrôle ce même type d'éléments dans sa propre entité. En l'absence de tels contrats ou clauses statutaires, il est également présumé, pour l'application du présent règlement, qu'une entreprise consolidante exerce une influence dominante sur un établissement de crédit ou une entreprise d'investissement dès lors qu'elle détient au moins 20 % des droits de vote et qu'il n'existe pas d'autres actionnaires ou ensemble d'actionnaires détenant un pourcentage de droit de vote supérieur au sien.

10052 - Cas particulier des entités ad hoc

Une entité ad hoc est une structure juridique distincte, créée spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte d'une entreprise. L'entité ad hoc est structurée ou organisée de manière telle que son activité n'est en fait exercée que pour le compte de cette entreprise, par mise à disposition d'actifs ou fourniture de biens, de services ou de capitaux.

Une entité ad hoc est comprise dans le périmètre de consolidation dès lors qu'une ou plusieurs entreprises contrôlées ont en substance, notamment en vertu de contrats, d'accords ou de clauses statutaires, le contrôle de l'entité.

Afin de déterminer l'existence de ce contrôle, il est nécessaire d'apprécier l'économie d'ensemble de l'opération à laquelle l'entité ad hoc participe et d'analyser les caractéristiques de la relation entre cette dernière et l'entité consolidante. Il convient de distinguer la situation dans laquelle le pouvoir de décision sur les activités courantes correspond à une relation fiduciaire avec une gestion pour compte de tiers et dans l'intérêt des différentes parties, aucune d'entre elles ne contrôlant l'entité de manière exclusive, de la situation dans laquelle ce pouvoir n'est exercé que dans le seul intérêt de l'entreprise consolidante. Dans cette optique, les critères suivants seront pris en considération :

1. l'entreprise dispose en réalité des pouvoirs de décision, assortis ou non des pouvoirs de gestion sur les activités courantes de l'entité ad hoc ou sur les actifs qui la composent, même si ces pouvoirs ne sont pas effectivement exercés. Elle a par exemple la capacité de dissoudre l'entité, d'en changer les statuts, ou au contraire de s'opposer formellement à leur modification ;
2. l'entreprise a, de fait, la capacité de bénéficier de la majorité des avantages économiques de l'entité, que ce soit sous forme de flux de trésorerie ou de droit à une quote-part d'actif net, de droit de disposer d'un ou plusieurs actifs, de droit à la majorité des actifs résiduels en cas de liquidation ;
3. l'entreprise supporte la majorité des risques relatifs à l'entité ; tel est le cas si les investisseurs extérieurs bénéficient d'une garantie de la part de l'entité ou de l'entreprise, leur permettant de limiter de façon importante leur prise de risques.

L'existence d'un mécanisme d'autopilotage (prédétermination des activités d'une entité ad hoc) ne préjuge pas du contrôle effectif de cette entité par une contrepartie donnée. Bien souvent en effet, les limites imposées aux activités de l'entité ad hoc sont conçues de manière à servir et protéger les intérêts des parties prenantes sans qu'aucune d'entre elles ne puissent prendre seule le contrôle de l'entité. L'analyse des critères définis précédemment est dès lors nécessaire pour caractériser l'existence d'un contrôle entraînant la consolidation. En particulier, lorsqu'un tel mécanisme oriente les décisions dans l'intérêt d'une des parties, cette dernière est considérée comme exerçant un contrôle de fait.

Le premier critère relatif aux pouvoirs de décision est prédominant. Il est également nécessaire de prendre en considération le deuxième ou le troisième critère. En conséquence, une entité ad hoc est consolidée si les conditions du premier et du deuxième critères, ou du premier et du troisième critères, sont remplies.

En outre, dès lors que le deuxième et le troisième critères se trouvent réunis, l'entité ad hoc est également consolidée, car considérée comme contrôlée.

La détermination du contrôle par l'analyse des critères exposés ci-dessus s'applique par exemple aux entités créées dans le cadre de régimes d'avantages postérieurs à l'emploi ou de régimes d'avantages payés en instruments de capitaux propres.

En ce qui concerne les entités ad hoc issues d'opérations de cession de créances, compte tenu de leur nature, de leur objet (acquisition d'un portefeuille de créances) et de leur cadre juridique et réglementaire, la perte du pouvoir de décision est déterminante pour décider de l'exclusion de ces entités du périmètre de consolidation ou de leur inclusion ; ce critère est mis en œuvre et apprécié en substance, étant notamment précisé que la conservation de la majorité des risques et des avantages économiques afférents aux créances cédées constitue une présomption de conservation d'une partie significative du pouvoir effectif de décision.

Ces dispositions concernent :

- les fonds communs de créances se conformant aux dispositions du chapitre IV du titre I^{er} du livre II du code monétaire et financier ;
- les organismes étrangers ayant pour objet unique d'émettre, en vue de l'achat de créances dans le cadre de lois ou règlements locaux spécifiques qui présentent des garanties équivalentes à celles existant en France, des titres dont le remboursement est assuré par celui des créances acquises.

Quelle que soit leur nature, les garanties données directement ou indirectement par le cédant au bénéfice des porteurs de parts ou des détenteurs de titres émis par le fonds commun de créances ou l'organisme étranger visés ci-dessus sont évaluées dès la cession et à chaque date d'arrêt, et provisionnées en tant que de besoin lorsqu'elles présentent un risque avéré.

424 - Autres informations

L'annexe doit comporter (...) :

- concernant les entités ad hoc, une information sur l'activité, les actifs, les passifs et les résultats des entités ad hoc issues d'opérations de cession de créances (fonds communs de créances ou autres organismes étrangers visés au paragraphe 10052) lorsqu'elles n'ont pas été consolidées.

Première application

Le Conseil propose au Comité de la réglementation comptable les modalités de première application suivantes :

Conformément à l'article L. 233-16 du code de commerce, modifié par l'article 133 de la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 (loi de sécurité financière), les dispositions du présent règlement s'appliquent aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 4 août 2003. Les changements de méthodes comptables en résultant doivent être comptabilisés selon les dispositions de l'article 314-I du règlement n° 99-03 du CRC. L'impact du changement est déterminé à l'ouverture, après effet d'impôts, calculé de façon rétrospective et imputé sur les capitaux propres. Les dispositions du paragraphe 213 du règlement n° 99-07 du CRC ne sont pas applicables en l'espèce.

II.2.4 - Publication de l'avis n° 2004-10 du 6 avril 2004

L'avis est présenté par M. Alain Dorison.

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 6 avril 2004 approuve l'avis relatif à la modification des paragraphes 1002, 10052 et 426 du règlement n° 2000-05 du CRC et émet le vœu que le Comité de la réglementation comptable l'examine pour adoption.

1002 - Entreprises sous contrôle exclusif

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités. Il résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet ~~et que l'entreprise dominante est actionnaire ou associée de cette entreprise~~ ; l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'entreprise consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.

10052 - Cas particulier des entités ad hoc

Une entité ad hoc est une structure juridique distincte, créée spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte d'une entreprise. L'entité ad hoc est structurée ou organisée de manière telle que son activité n'est en fait exercée que pour le compte de cette entreprise, par mise à disposition d'actifs ou fourniture de biens, de services ou de capitaux. Les entreprises combinées telles que définies au paragraphe 1006 ne sont pas des entités ad hoc.

Une entité ad hoc est comprise dans le périmètre de consolidation dès lors qu'une ou plusieurs entreprises contrôlées ont en substance en vertu de contrats, d'accords, de clauses statutaires, le contrôle de l'entité, à l'exclusion des entités visées au paragraphe 1011.

Afin de déterminer l'existence d'un tel contrôle, il est nécessaire d'apprécier l'économie d'ensemble de l'opération à laquelle l'entité ad hoc participe et d'analyser les caractéristiques de la relation entre cette dernière et l'entité consolidante.

Dans cette optique, les critères suivants seront pris en considération :

1. l'entreprise dispose en réalité des pouvoirs de décision, assortis ou non des pouvoirs de gestion sur l'entité ad hoc ou sur les actifs qui la composent, même si ces pouvoirs ne sont pas effectivement exercés. Elle a par exemple la capacité de dissoudre l'entité, d'en changer les statuts, ou au contraire de s'opposer formellement à leur modification ;
2. l'entreprise a, de fait, la capacité de bénéficier de la majorité des avantages économiques de l'entité, que ce soit sous forme de flux de trésorerie ou de droit à une quote-part d'actif net, de droit de disposer d'un ou plusieurs actifs, de droit à la majorité des actifs résiduels en cas de liquidation ;
3. l'entreprise supporte la majorité des risques relatifs à l'entité ; tel est le cas si les investisseurs extérieurs bénéficient d'une garantie, de la part de l'entité ou de l'entreprise, leur permettant de limiter de façon importante leur prise de risques.

L'existence d'un mécanisme d'autopilotage (prédétermination des activités d'une entité ad hoc) ne préjuge pas du contrôle effectif de cette entité par une contrepartie donnée. Bien souvent en effet, les limites imposées aux activités de l'entité ad hoc sont conçues de manière à servir et protéger les intérêts des parties prenantes sans qu'aucune d'entre elles ne puissent prendre seule le contrôle de l'entité. L'analyse des critères définis précédemment est dès lors nécessaire pour caractériser l'existence d'un contrôle entraînant la consolidation. En particulier, lorsqu'un tel mécanisme oriente les décisions dans l'intérêt d'une des parties, cette dernière est considérée comme exerçant un contrôle de fait.

Le premier critère relatif aux pouvoirs de décision est prédominant. Il est également nécessaire de prendre en considération le deuxième ou le troisième critère. En conséquence, une entité ad hoc est consolidée si les conditions du premier et du deuxième critères, ou du premier et du troisième critères, sont remplies.

En outre, dès lors que le deuxième et le troisième critères se trouvent réunis, l'entité ad hoc est également consolidée, car considérée comme contrôlée.

La détermination du contrôle par l'analyse des critères exposés ci-dessus s'applique par exemple aux entités créées dans le cadre de régimes d'avantages postérieurs à l'emploi ou de régimes d'avantages payés en instruments de capitaux propres.

En ce qui concerne les entités ad hoc issues d'opérations de cession de créances, compte tenu de leur nature, de leur objet (acquisition d'un portefeuille de créances) et de leur cadre juridique et réglementaire, la perte du pouvoir de décision est déterminante pour décider de l'exclusion de ces entités du périmètre de consolidation ou de leur inclusion ; ce critère est mis en œuvre et apprécié en substance, étant notamment précisé que la conservation de la majorité des risques et des avantages écono-

miques afférents aux créances cédées constitue une présomption de conservation d'une partie significative du pouvoir effectif de décision.

Ces dispositions concernent :

- les fonds communs de créances se conformant aux dispositions du chapitre IV du titre I^{er} du livre II du code monétaire et financier ;
- les organismes étrangers ayant pour objet unique d'émettre, en vue de l'achat de créances dans le cadre de lois ou règlements locaux spécifiques qui présentent des garanties équivalentes à celles existant en France, des titres dont le remboursement est assuré par celui des créances acquises.

Quelle que soit leur nature, les garanties données directement ou indirectement par le cédant au bénéfice des porteurs de parts ou des détenteurs de titres émis par le fonds commun de créances ou l'organisme étranger visés ci-dessus sont évaluées dès la cession et à chaque date d'arrêté, et provisionnées en tant que de besoin lorsqu'elles présentent un risque avéré.

426 - Autres informations

L'annexe doit comporter (...) :

- concernant les entités ad hoc, une information sur l'activité, les actifs, passifs et résultats des entités ad hoc contrôlées lorsque celles-ci n'ont pas été consolidées. Lorsque l'entité ad hoc est une entité visée au paragraphe 1011, cette information n'est fournie que dans les cas de présomption d'altération de l'image fidèle prévus dans ce paragraphe.

Première application

Le Conseil propose au Comité de la réglementation comptable les modalités de première application suivantes :

Conformément à l'article L. 233-16 du code de commerce, modifié par l'article 133 de la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 (loi de sécurité financière), les dispositions du présent règlement s'appli-

quent aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 4 août 2003. Les changements de méthodes comptables en résultant doivent être comptabilisés selon les dispositions de l'article 314-1 du règlement n° 99-03 du CRC. L'impact du changement est déterminé à l'ouverture, après effet d'impôts, calculé de façon rétrospective et imputé sur les capitaux propres. Les dispositions du paragraphe 213 du règlement n° 2000-05 du CRC ne sont pas applicables en l'espèce.

Les trois avis n°s 2004-08, 2004-09 et 2004-10, ainsi qu'une note commune de présentation sont publiés sur le site du CNC.

II.3 - Séance du 22 juin 2004

L'assemblée a adopté les cinq avis et la recommandation suivante.

- Avis n° 2004-11 relatif aux modalités d'application de la comptabilisation par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social (résultant du règlement n° 2000-06 du CRC relatif aux passifs et du règlement n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs modifié par le règlement n° 2003-07).
- Avis n° 2004-12 relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés « à vocation sportive » visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984.
- Avis n° 2004-13 relatif au plan comptable des fonds communs de placement à risques.
- Avis n° 2004-14 relatif au traitement comptable de la provision pour risque d'exigibilité dans les comptes consolidés des entreprises d'assurance.
- Avis n° 2004-15 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.
- Recommandation n° 2004-R-01 relative aux dispositions comptables afférentes aux PERP (plans d'épargne retraite populaire).

II.3.1 - Publication de l'avis n° 2004-11 du 23 juin 2004

L'avis, commenté par M. Gilles Hengocat peut être consulté sur le site du CNC, ainsi que la note de présentation.

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 23 juin 2004 approuve l'avis portant sur les modalités d'application de la comptabilisation par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social (résultant du règlement n° 2000-06 relatif aux passifs et du règlement n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs modifié par le règlement n° 2003-07).

Remarques préliminaires

Suite à l'application des dispositions reprises dans différentes instructions comptables qui avaient donné lieu à plusieurs avis de conformité (cf §I de la note de présentation), les organismes de logement social appliquaient des règles particulières en matière d'amortissement (durée et mode) et de détermination des provisions pour grosses réparations (nature et méthode forfaitaire).

La suppression par le règlement n° 2000-06 du CRC sur les passifs, des provisions pour grosses réparations visant les dépenses de première catégorie qui ont pour objet de remplacer tout ou partie des actifs, conduit à l'adoption de l'approche par composants pour comptabiliser les remplacements, définie par le règlement n° 2002-10 du CRC. De plus, ce dernier règlement définit de nouvelles règles de calcul des amortissements.

Par ailleurs, le champ d'application des provisions pour gros entretien pour les dépenses de la seconde catégorie qui font l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien doit être précisé. La méthode forfaitaire ne peut plus être maintenue.

L'application de ces nouvelles règles résultant des deux règlements susvisés, conduit les organismes de logement social à appliquer les règles et principes de droit commun. Ceci étant, en raison des particularités propres à ce secteur réglementé, certains critères ont été privilégiés pour identifier les composants, et des points spécifiques ont été traités, comme les programmes de travaux de réhabilitation, les subventions, les conventions.

I – Détermination des composants

1.1 - Règles applicables

- Article 322-3 du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général modifié par le règlement n° 2002-10 du CRC.

« Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément

et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

- Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements. [1^{re} catégorie].
- Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation suivantes : [2^e catégorie].
 - Il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'actif iront à l'entreprise ;
 - Le coût pour l'entreprise des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

La méthode de comptabilisation par composant de gros entretien ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou grandes révisions. »

1.2 - Identification des composants

Pour les immeubles de logement social, la nature et le nombre de composants ont été analysés sur la base des critères suivants :

- durée de vie des différents éléments des constructions ressortant d'études réalisées par le CSTB⁽¹⁾ et importance de ces éléments dans le coût global ;
- fréquence de renouvellement de différents éléments des constructions sans prise en considération de l'importance de chacun des éléments dans le coût de la construction.

L'application de ces critères conduit à retenir un nombre minimum de composants correspondant aux éléments les plus fréquemment renouvelés pour les immeubles comptabilisés à l'actif, lors de la première application au 1^{er} janvier 2005 et, aux opérations nouvelles mises en service après cette date.

Selon l'état et la situation des immeubles, le nombre minimum de composants répondant aux conditions de comptabilisation peut varier.

⁽¹⁾ Centre scientifique et technique du bâtiment

Les immeubles existant à la date de première application mais également les opérations nouvelles peuvent être décomposés soit selon le coût réel historique sur la base des marchés des travaux, soit en appliquant au coût global, les pourcentages de ventilation des catégories de composants indicatifs, établis par le CSTB.

Les modalités d'application concernant la décomposition initiale des immeubles appartenant aux organismes de logement social en composants, leur durée d'utilisation et les pourcentages de ventilation sont mentionnés dans la note de présentation (§2-1 et annexe A).

2 – Traitement des réhabilitations

2.1 - Traitement à la date de première application au 1^{er} janvier 2005 des réhabilitations réalisées antérieurement à cette date et comptabilisées à l'actif

Si les travaux de réhabilitation effectués, avant le 1^{er} janvier 2005, correspondent au renouvellement d'un ou plusieurs composants identifiés lors de la première application, les montants de ces réhabilitations sont substitués aux composants identifiés (sortie de la valeur nette comptable du composant remplacé) et amortis sur la durée applicable au composant auquel elles se rattachent.

Si les travaux de réhabilitation effectués antérieurement ne peuvent pas être rattachés à des composants pré identifiés, ils sont maintenus « distinctement » à l'actif et amortis sur la durée restant à courir. A l'expiration de la durée d'utilisation, la valeur nette comptable de la réhabilitation est sortie.

2.2 - Traitement des réhabilitations futures (lots globaux de travaux)

A l'exception des travaux d'addition ou d'amélioration qui ont pour objet de modifier ou de prolonger la durée de vie et qui viennent en augmentation du coût de la structure et des composants de l'immeuble, les autres travaux de réhabilitation effectués postérieurement à la première application des nouvelles règles ou à la date d'acquisition sont analysés de la manière suivante.

- Les coûts encourus correspondant au remplacement d'un composant sont comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charge.
- S'il apparaît que les travaux engagés conduisent à des remplacements d'éléments qui n'avaient pas été identifiés à l'origine, et si les conditions de comptabilisation (de ce nouvel élément d'actif) sont réunies, un nouveau composant est créé. La constatation de ces nouveaux composants a pour corollaire la sortie d'un pourcentage correspondant de la valeur nette comptable de la structure « remplacée » selon les principes définis au §3 ci-après.

- Dans les autres cas, les dépenses sont comptabilisées en charge.

3 - Travaux autres que les réhabilitations

Si des travaux autres que les réhabilitations conduisent au remplacement d'un composant identifié à l'origine ou lors de la première application, ils sont comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé. La valeur nette comptable du composant remplacé est sortie et comptabilisée en charge.

Si les travaux autres que les réhabilitations conduisent au remplacement d'un composant non identifié, il convient de comptabiliser le nouveau composant comme l'acquisition d'un actif séparé et de constater la valeur nette comptable de l'actif remplacé en charge. Celle-ci est calculée, soit sur les bases des factures d'origine, soit en fonction des pourcentages déterminés pour le coût d'entrée (§1-2 et annexe A de la note de présentation), soit en retenant la valeur à neuf du nouveau composant corrigée du taux d'inflation depuis la date d'investissement d'origine ou de l'indice du coût de la construction.

4 – Mode d'amortissement

L'article 322-1.3 du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général modifié par le règlement n° 2002-10 du CRC prévoit :

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

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

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

En application des dispositions précitées, l'amortissement progressif utilisé par certains organismes de logement locatif social ne peut plus être utilisé, car il ne correspond pas au rythme de consommation des avantages économiques.

Les organismes doivent donc, à compter de l'application de la méthode de comptabilisation par composants, utiliser le mode d'amortissement linéaire.

5 – Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Conformément aux dispositions de l'article 322-3 du règlement n° 99-03, les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions qui ont pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle initialement prévue peuvent être comptabilisées :

- soit selon l'approche par composants, (comptabilisation en tant que composant du coût initial et amortissement de manière spécifique de ces dépenses, §1-2 de l'annexe 2 de l'avis n° 2003-E du Comité d'urgence),
- soit sous forme de provisions pour gros entretien ou grandes révisions.

Le Comité d'urgence dans son avis n° 2003-E du 9 juillet 2003 a considéré (§4-2) :

« La comptabilisation de provision pour grosses réparations concernant les dépenses relevant de la seconde catégorie est obligatoire pour toutes les entreprises à compter du 1^{er} janvier 2003 et maintenue après le 1^{er} janvier 2005, sauf si l'entreprise opte pour la méthode de comptabilisation par composants. »

Les organismes de logement social ont donc le choix pour comptabiliser leurs dépenses d'entretien entre les deux méthodes. Pour les organismes de logement social qui optent pour la méthode de comptabilisation des dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien sous forme de provisions pour gros entretien, celles-ci ne peuvent plus être constituées de manière forfaitaire mais doivent être déterminées sur la base des coûts des programmes pluriannuels.

Les dépenses qui ne font pas l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien en application de lois, règlements, ou pratiques de l'organisme, sont comptabilisées en charge au fur et à mesure de leur réalisation. Tel est le cas généralement des contrats d'entretien.

6 - Première application de la méthode par composants

La première application de la comptabilisation par composants peut être réalisée selon les deux méthodes prévues par l'avis du Comité d'urgence n° 2003-E du 9 juillet 2003 :

- méthode de reconstitution du coût historique amorti ;
- méthode de réallocation des valeurs comptables.

6.1 - Méthode de reconstitution du coût historique amorti (impact en capitaux propres)

Selon les dispositions du § 3.1 de l'avis du Comité d'urgence n° 2003-E :

« Cette méthode qui consiste non seulement à reconstituer le coût réel historique des composants, mais aussi les amortissements qui auraient dû être appliqués, s'applique quelle que soit la valeur nette comptable de l'actif concerné, y compris quand elle est nulle. Les valeurs brutes historiques sont reconstituées soit à partir des factures de l'époque soit par d'autres méthodes (par exemple, décomposition en fonction de la répartition actuelle du coût à neuf). »

Cette méthode rétrospective a pour conséquence un impact au niveau des capitaux propres pour les excédents ou insuffisances

d'amortissements constatés pour chaque composant. Les amortissements des biens entièrement amortis peuvent être retraités.

Pour les modalités pratiques de mise en œuvre, il convient de se reporter à l'avis du Comité d'urgence précité, joint en annexe E de la note de présentation, et notamment aux dispositions du § 3-1.

6.2 - Méthode de réallocation des valeurs comptables nettes (pas d'impact en capitaux propres)

Selon les dispositions du §3-2 de l'avis du Comité d'urgence n° 2003-E :

« Cette méthode consiste à réallouer les valeurs nettes comptables actuelles pour reconstituer les composants de l'actif. Cette ventilation est appliquée aux valeurs brutes et aux amortissements constatés qui constitueront les nouvelles bases amortissables. Les immobilisations totalement amorties ne sont pas reconstituées. En revanche, les composants sont comptabilisés ultérieurement à l'actif lors de leur renouvellement, ce qui implique une sortie d'actif dont la valeur nette comptable doit être en principe égale à zéro. »

Cette méthode rétrospective au niveau de la reconstitution des composants, est prospective quant au calcul des amortissements, et n'a pas d'impact sur les capitaux propres.

Pour les modalités d'application pratique, il convient de se reporter au § 3-2 de l'annexe E et à l'exemple repris à l'annexe C de la note de présentation.

6.3 - Reclassement en capitaux propres de la provision pour grosses réparations

Il est rappelé que la constatation de provisions pour grosses réparations pour les dépenses de remplacement ne sera plus autorisée à compter du 1^{er} janvier 2005. Celles-ci sont reprises par capitaux propres à la date de la première application. Seul le montant correspondant aux provisions pour gros entretien, inclus dans les provisions antérieurement constituées et déterminé selon les dispositions du § 5 est maintenu à ce titre.

7 - Cas particuliers

7.1 - Traitement des subventions

Les subventions reçues par les organismes pour financer la construction des immeubles représentent habituellement 5 à 10 % du prix de revient de l'immeuble. Ces subventions sont reprises au même rythme que les amortissements.

Les immeubles faisant désormais l'objet d'une décomposition par composants, les subventions sont ventilées proportionnellement entre les différents composants, sauf si elles ne sont pas significatives. Si leur montant n'est pas significatif ou si la ventilation n'est pas possible, les subventions sont amorties et reprises au même rythme que l'amortissement du composant structure. Si elles sont liées à des opérations de réhabilitation, elles sont amorties

et reprises au rythme de l'amortissement des composants de réhabilitation (cf exemple en annexe D de la note de présentation).

7.2 - Immeubles exploités dans le cadre d'une convention

Dans certains organismes, les immeubles sont construits et exploités dans le cadre de conventions conclues avec des collectivités ou organismes publics ou privés.

- Travaux non réalisés à la date d'échéance

Ces immeubles sont régis par une convention prévoyant que la provision pour gros entretien matérialisant l'obligation d'investissement de l'organisme est reversée à la collectivité ou au co-contractant pour le solde non utilisé au terme de la convention. Les modalités de comptabilisation des engagements vis-à-vis de la collectivité, quant aux obligations d'investissement, sont modifiées suite à la suppression des provisions pour grosses réparations qui avaient pour objet de remplacer tout ou partie des actifs.

L'engagement quant aux travaux à réaliser est constaté en hors bilan. Si les travaux ne sont pas réalisés selon l'échéancier prévu ou à prévoir, l'obligation existe et une provision (au sens de l'article 212-1 du règlement n° 99-03) est constatée.

Celle-ci correspond, au terme de la convention, aux montants des travaux non réalisés et à reverser le cas échéant au co-contractant.

- Garanties d'exploitation

Les conventions avec les collectivités locales peuvent prévoir la mise en jeu d'une garantie d'exploitation sur la durée de la convention au profit des organismes. Dans ces circonstances, la convention prévoit les modalités de calcul du résultat couvert par la garantie. L'introduction de l'approche par composants conduit à dégager annuellement des résultats nets positifs ou négatifs, alors même que le risque d'exploitation est pris en charge par la collectivité, et que globalement sur la durée de la convention, la somme des résultats est nulle.

Le résultat annuel du programme est neutralisé dans les comptes de la société par la comptabilisation soit en compte 468 « Produits à recevoir » soit en compte 487 « Produits constatés d'avance », selon le cas.

8 – Date d'application

Le présent avis, qui ne fait que préciser les modalités d'application des règlements n° 2000-06 et 2002-10 du CRC au regard de la comptabilisation des composants et des provisions pour gros entretien, sans créer de règles nouvelles, s'applique à la date et selon les dispositions prévues à l'article 15 du règlement n° 2002-10 du CRC modifié par le règlement n° 2003-07 à savoir « *aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois les entreprises et entités peuvent appliquer le présent règlement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002* ».

II.3.2 – Publication de l'avis n° 2004-12 du 23 juin 2004

L'avis commenté par M. Richard Olivier peut être consulté sur le site ainsi que la note de présentation.

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 23 juin 2004 a adopté l'avis suivant relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés⁽¹⁾ à « vocation sportive » visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984.

Les indemnités de mutation visées par le présent avis, correspondent aux montants versés par une société à vocation sportive à une autre société française ou étrangère lors de la mutation d'un joueur professionnel, à l'exclusion des indemnités versées à tout autre organisme.

Les autres indemnités versées sous quelque forme que ce soit aux joueurs professionnels, en qualité de rémunération et les commissions versées aux agents ou intermédiaires intervenant pour le compte des joueurs sont obligatoirement comptabilisées en charge.

I – Définition et conditions de comptabilisation des indemnités de mutation versées

L'article 211-I du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général prévoit, que « tout élément de patrimoine ayant une valeur économique pour l'entité est considéré comme un élément d'actif ».

L'avis relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs qui s'inspire des normes de l'IASB, complète la définition actuelle par les termes suivants : « un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive,

- 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'avis susvisé reprenant les dispositions de la norme IAS 38, prévoit une condition supplémentaire pour les immobilisations incorporelles à savoir leur caractère identifiable.

« 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 ;

⁽¹⁾ Il s'agit des sociétés visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 qui peuvent avoir la forme soit d'entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée, soit d'une société anonyme à objet sportif, soit d'une société d'économie mixte sportive locale.

- 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 ».

Il apparaît que l'indemnité versée par la société en cas de mutation correspond à l'acquisition d'un droit contractuel :

- qu'elle contrôle du fait d'événements passés ;
- dont elle sera la seule à attendre des avantages économiques futurs liés à la présence du joueur dans son équipe.

L'avis précise qu'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 à moins qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.

Les conditions de comptabilisation de ce droit contractuel sont remplies dans la mesure où :

- il est probable que la présence du joueur générera des avantages économiques futurs ;
- le coût peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

2 – Echanges de joueurs

L'avis relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs prévoit « qu'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 :

- la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou,
- 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 ».

Conformément à l'alinéa 10 de l'article 322.1 du règlement n° 99-03 (modifié par le règlement n° 2002-10), « 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 ».

La référence à des conditions normales de marché suppose l'existence d'un marché actif⁽²⁾. Or, en matière d'immobilisation

⁽²⁾ Article 8 d'IAS 38

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après : les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ; on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants ; et les prix sont mis à la disposition du public.

incorporelle, l'existence d'un marché actif ne peut être qu'exceptionnelle. Au cas particulier des mutations des joueurs professionnels, il ne peut pas être fait référence à un marché actif, car :

- les actifs sont uniques ;

même si des transactions d'achats et de ventes existent, les contrats se négocient individuellement entre sociétés acquéreuses et vendeuses et les transactions sont relativement peu fréquentes ;

- les prix de ces actifs sont rarement révélés au public.

Les « immobilisations incorporelles » acquises ne pouvant pas être évaluées à la valeur vénale, le coût doit être évalué à la valeur comptable de l'actif cédé. En cas de soulte versée, celle-ci est comptabilisée en immobilisation incorporelle, et doit être réappréciée le cas échéant, dans le cadre du test de dépréciation (cf § 4). En cas de soulte reçue, celle-ci est imputée sur le coût de l'immobilisation incorporelle, et en résultat pour l'excédent, le cas échéant.

Excepté ce dernier cas, le compte de résultat n'est pas affecté par l'échange.

3 – Amortissement

Conformément aux dispositions de l'article 322-I/1 et 2 du règlement n° 99-03 du CRC modifié par le règlement n° 2002-10, cette immobilisation est amortissable, car son utilisation, limitée par la durée du contrat, est déterminable. Elle ne peut excéder la période de cinq ans (recommandation UEFA), y compris en cas de renouvellement de contrat, car celui-ci a lieu entre le joueur et la société employeur, alors que l'indemnité initiale a été versée au profit d'une autre société.

Le mode d'amortissement retenu par la société doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus. Le mode d'amortissement linéaire est le plus approprié.

4 – Modalités de dépréciation

En application des dispositions de l'article 322-5 du règlement susvisé, la société doit apprécier à chaque arrêté intermédiaire et à chaque clôture des comptes, « s'il existe un indice quelconque montrant que l'immobilisation a pu perdre notablement de sa valeur ».

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

Pour la détermination de la valeur actuelle, il est procédé comme suit :

- si la valeur vénale est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;

- si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable, c'est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue.

En l'absence d'un marché des transferts produisant une valeur vénale pouvant servir de base objective à une valeur actuelle, les clubs devront utiliser le concept de valeur d'usage qui devra être déterminée avec la prudence qui convient, particulièrement pour des entités en situation récurrente de déficit au niveau résultat avant amortissement des immobilisations corporelles, résultat financier et impôts. Dans ce dernier cas, toute amélioration reflétée dans les équilibres d'exploitation et de financement par rapport aux derniers exercices devra être dûment justifiée pour pouvoir être prise en compte dans les calculs de flux nets prévisionnels de trésorerie servant à la détermination de la valeur d'usage. La qualité des processus de prévision devra être validée et testée à partir du degré de fiabilité des prévisions passées pour refléter de telles améliorations, et plus généralement pour permettre de conserver à l'actif ces indemnités de mutation.

Le test de dépréciation doit au moins être effectué à deux niveaux :

- au niveau global de l'équipe considérée comme une unité génératrice de trésorerie (flux nets de trésorerie attendus, rapprochement entre résultats passés et obtenus...) ;
- au niveau du joueur en cas de défaillance individuelle (performance, indisponibilité, participation aux matchs...).

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

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

En fin de contrat ou en cas de cession du joueur avant la fin de son contrat, la valeur nette comptable de l'immobilisation est sortie.

5 – Indemnités de mutation reçues

Les indemnités de mutation reçues de la part d'une autre société « à vocation sportive » sont comptabilisées en résultat.

6 - Modalités de première application et date de première application

Les changements résultant de la première application de ces nouvelles dispositions sont comptabilisés selon les dispositions de l'article 314.1 du règlement n° 99-03.

Le CNC proposera au CRC d'appliquer ces dispositions aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, les sociétés pouvant toutefois appliquer le futur règlement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

II.3.3 - Publication de l'avis n° 2004-13 du 23 juin 2004

L'avis commenté par M. Philippe Legrand peut être consulté sur le site du CNC, ainsi que la note de présentation.

AVIS n° 2004-13 relatif au plan comptable des fonds communs de placement à risques.

Le Conseil national de la comptabilité réuni en assemblée plénière le 23 juin 2004, approuve l'avis relatif au plan comptable des fonds communs de placement à risques (FCPR) et émet le vœu que le Comité de la réglementation l'examine pour adoption en vue de l'insérer au chapitre I du titre V du plan comptable des organismes de placement collectif en valeurs mobilières annexé au règlement n° 2003-02 du 2 octobre 2003.

L'assemblée plénière propose au Comité de la réglementation comptable que le futur règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2005. Toutefois, les fonds communs de placement à risques pourraient l'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

Par ailleurs, le Conseil souhaite que des dispositions transitoires suivantes soient appliquées au traitement comptable des frais d'audit et d'études, dès la publication du règlement, afin de permettre une homogénéité de l'information publiée :

- les fonds agréés ou déclarés après le 30 novembre 2004 enregistreront les frais d'audit et d'études liés à l'acquisition de titres en frais de gestion du fonds, que l'acquisition des titres soit réalisée ou non.
- les fonds existants à cette date pourront adopter les nouvelles modalités de traitement comptable des frais d'audit et d'études. A défaut, ils seront tenus, au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, de publier en annexe pour chaque ligne d'investissement le montant des frais d'audit et d'études relatifs aux acquisitions réalisées au cours de l'exercice. Le montant global des frais relatifs à des acquisitions non réalisées sera présenté de façon distincte.

TITRE V - OPCVM SPÉCIFIQUES

CHAPITRE I FONDS COMMUNS DE PLACEMENT À RISQUES (FCPR)

Section I – Evaluation et mode de comptabilisation des opérations de capital investissement

Sous-Section I – Evaluation

Les instruments financiers de capital investissement détenus par un FCPR revêtent des caractéristiques spécifiques, liées notamment au fait que ces instruments ne sont en général pas négociés sur un marché réglementé et qu'ils constituent des investissements à moyen terme.

Compte tenu de ces spécificités, l'évaluation des instruments financiers de capital investissement détenus par un FCPR doit s'appuyer tout particulièrement sur les principes de prudence et de prédominance de la substance sur l'apparence.

Les méthodes de valorisation sont définies par le règlement du fonds et sont conformes aux principes suivants :

511-1 - Instruments financiers de capital investissement

Les instruments de capital investissement des FCPR sont valorisés à la valeur actuelle, conformément aux principes énoncés au § 332-1 ci-avant pour les OPCVM à vocation générale.

Cette approche s'applique de la façon suivante aux spécificités des instruments financiers de capital investissement :

I - Instruments financiers non négociés sur un marché réglementé

En priorité il est fait usage de références externes particulièrement en cas de transaction significative récente (augmentation de

capital ou transaction portant sur une part significative du capital de la société) avec un tiers indépendant.

Il est également fait référence à des transactions récentes lorsque celles-ci portent sur une part significative du capital de sociétés comparables (secteur d'activité, stade de développement, rentabilité...).

En l'absence de références externes, si l'entreprise dispose d'un historique de bénéfices ou de flux de trésorerie positifs, il est recouru à des modèles financiers.

En cas d'impossibilité d'utiliser l'une des méthodes précédentes, les instruments financiers non cotés sont maintenus à leur prix de revient.

Quel que soit le mode de valorisation retenu (y compris lorsqu'il s'agit du prix de revient), en cas d'évolution défavorable de la situation de l'entreprise, de ses perspectives, de sa rentabilité ou de sa trésorerie, l'évaluation est révisée à la baisse.

II - Instruments financiers négociés sur un marché réglementé

Pour les instruments financiers négociés sur un marché réglementé, une décote est appliquée, si nécessaire, pour tenir compte des situations spécifiques (illiquidité, clauses d'immobilisation...).

III - Parts de FCPR ou droits d'entités étrangères assimilées

Les parts de FCPR et les droits d'entités étrangères assimilées sont valorisés à la dernière valeur connue.

Cette valeur est corrigée, le cas échéant, des appels de fonds complémentaires ou des répartitions d'actifs intervenus depuis sa date de calcul.

Lorsque le gérant estime que cette valeur ne reflète pas la valeur actuelle des droits d'entités étrangères détenues car l'évaluation des lignes détenues par le fonds ne répond pas aux principes énoncés au § 511-1 alinéa I, il est conduit à corriger cette valeur, sous sa responsabilité si cette correction a un caractère significatif et peut être évaluée de façon fiable. Cette dernière condition est présumée remplie si le gérant dispose, à la date d'examen, pour toutes les lignes significatives détenues par ces entités, d'informations externes et fiables sur ces lignes datant de moins de quatre mois. Cette correction est alors explicitée et justifiée de façon détaillée dans l'annexe.

IV - Avances en comptes courant

Les avances en compte courant sont enregistrées et évaluées pour leur montant nominal, quelle que soit leur échéance. Le montant nominal est majoré des intérêts courus qui s'y rattachent.

Cette évaluation est révisée à la baisse en cas d'évolution défavorable de la situation de l'entreprise, de ses perspectives, de sa rentabilité ou de sa trésorerie.

V - Garanties reçues aux termes d'un contrat d'assurance

Lorsque le fonds a souscrit un contrat d'assurance destiné à couvrir les investissements contre les pertes en capital, les indemnités auxquelles le fonds a droit ainsi que la quote-part de plus-values qui pourraient être restituées à l'assureur sont prises en compte dans la valeur liquidative du fonds dès lors que leur perception / restitution peut être déterminée avec suffisamment de certitude.

Les critères d'analyse retenus en matière de détermination du fait générateur de la constatation de ces indemnités et restitutions éventuelles sont explicités dans l'annexe.

Sous-Section 2 - Comptabilisation

511-2 - Instruments financiers

Les FCPR sont investis essentiellement en instruments financiers de capital investissement. Dans le souci de mettre en évidence cette particularité, ces instruments financiers sont enregistrés dans des comptes spécifiques :

- 3016 - FCPR – Instruments financiers de capital investissement - Actions et valeurs assimilées négociées sur un marché réglementé ou assimilé ;
- 3026 - FCPR – Instruments financiers de capital investissement - Actions et valeurs assimilées non négociées sur un marché réglementé ;
- 3116 - FCPR – Instruments financiers de capital investissement - Obligations et valeurs assimilées négociées sur un marché réglementé ou assimilé ;

- 3126 - FCPR – Instruments financiers de capital investissement - Obligations et valeurs assimilées non négociées sur un marché réglementé ;

- 3216 - FCPR – Instruments financiers de capital investissement - Titres de créances négociés sur un marché réglementé ou assimilé ;

- 3226 - FCPR – Instruments financiers de capital investissement - Titres de créances non négociés sur un marché réglementé.

Les avances en compte courant consenties sont analysées comme une créance rattachée à des instruments financiers en portefeuille et sont comptabilisées au compte « 366 - FCPR – Instruments financiers de capital investissement - Avances en compte-courant » (sous-compte du compte 36 « Autres instruments financiers »).

Au bilan, les instruments financiers de capital investissement sont regroupés dans la rubrique « Instruments financiers de capital investissement ». La ventilation de ces instruments financiers par nature est donnée dans l'annexe.

Les autres instruments financiers sont présentés au bilan sous la rubrique « Autres instruments financiers ».

Les achats d'instruments financiers non cotés et les investissements en parts de FCPR ou en droits d'entités étrangères peuvent donner lieu à des libérations ou paiement fractionnés. La partie appelée non libérée des instruments financiers souscrits est inscrite au compte « 404 - FCPR – Dettes sur acquisition de titres » (sous-compte du compte 40 « Dettes et comptes rattachés »). La partie non appelée est enregistrée au hors-bilan.

511-3 - Frais d'audit, frais d'études relatifs à l'acquisition des titres

Les frais d'audit et d'études liés à l'acquisition de titres sont comptabilisés en frais de gestion du fonds dans un sous-compte spécifique « 6116 - FCPR – Frais d'audit et d'études relatifs à l'acquisition de titres », que l'acquisition des titres soit réalisée ou non.

511-4 - Assurance des investissements

Les primes versées au titre d'un contrat d'assurance destiné à couvrir les investissements contre les pertes en capital sont enregistrées au compte « 6156 - FCPR – primes d'assurance ».

Les indemnités d'assurance perçues sont enregistrées au compte 1073 « FCPR – indemnités d'assurance perçues » et les quote-parts de plus-values restituées à l'assureur sont enregistrées au compte 1074 « FCPR – Quote-parts de plus-values restituées ».

511-5 - Appel progressif du capital

La totalité du capital souscrit est enregistrée dans le compte de capital. La partie non appelée du capital est enregistrée au débit du compte « 1019 – FCPR capital souscrit non appelé ».

511-6 - Répartitions d'actifs

Les répartitions d'actifs sont enregistrées au débit du compte « 109 - FCPR répartitions d'actifs ».

511-7 - Boni de liquidation

S'il existe un intéressement au boni de liquidation, celui-ci est enregistré dans les comptes suivants :

- 104 - FCPR – Provision pour boni de liquidation (pour la totalité de la provision)
en contrepartie des comptes
- 466 - FCPR – Boni de liquidation (boni acquis définitivement)
ou
- 487 - FCPR – Boni de liquidation à régulariser (boni acquis in fine).

Section II - Documents de synthèse

512-1 - Bilan

BILAN AU (date d'arrêt) EN (devise de comptabilité)

ACTIF	N	N-1	PASSIF	N	N-1
INSTRUMENTS FINANCIERS			CAPITAUX PROPRES		
INSTRUMENTS FINANCIERS DE CAPITAL INVESTISSEMENT			CAPITAL (1)		
Négoiés sur un marché réglementé ou assimilé			REPORT À NOUVEAU		
Non négociés sur un marché réglementé ou assimilé			RÉSULTAT		
INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME			TOTAL DES CAPITAUX PROPRES		
AUTRES INSTRUMENTS FINANCIERS			(= Montant représentatif de l'actif net)		
CRÉANCES			INSTRUMENTS FINANCIERS		
COMPTES FINANCIERS			INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME		
			AUTRES INSTRUMENTS FINANCIERS		
			DETTES		
			COMPTES FINANCIERS		
TOTAL DE L'ACTIF			TOTAL DU PASSIF		

⁽¹⁾ Capital sous déduction du capital souscrit non appelé et des répartitions d'actifs

512-2 - Hors-bilan

ENGAGEMENTS SUR OPÉRATIONS DE MARCHÉ AU (date d'arrêt) EN (devise de comptabilité)

	N	N-1
OPÉRATIONS DE COUVERTURE		
Engagements sur marchés réglementés ou assimilés (par nature de produit)		
Engagements de gré à gré (par nature de produit)		
Autres engagements (par nature de produit)		
AUTRES OPÉRATIONS		
Engagements sur marchés réglementés ou assimilés (par nature de produit)		
Engagements de gré à gré (par nature de produit)		
Autres engagements (par nature de produit)		

512-3 - Compte de résultat

COMPTE DE RÉSULTAT AU (date d'arrêt) EN (devise de comptabilité)

	N	N-1
PRODUITS SUR OPÉRATIONS FINANCIÈRES ⁽²⁾		
Produits sur instruments financiers de capital investissement		
Produits sur instruments financiers à terme		
Autres produits financiers		
TOTAL I		
CHARGES SUR OPÉRATIONS FINANCIÈRES		
Charges sur instruments financiers à terme		
Autres charges financières		
TOTAL II		
RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FINANCIÈRES (I - II)		
Frais de gestion (IV)		
RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE (L. 214-9) (I - II + III - IV)		
Régularisation des revenus de l'exercice (V)		
Acomptes versés au titre de l'exercice (VI)		
RÉSULTAT (I - II + III - IV +/- V - VI)		

⁽²⁾ Selon l'affectation fiscale des revenus reçus des OPCVM

512-4 - Annexe - Règles et méthodes comptables

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, dès lors qu'elles sont significatives :

I.1 - Mention de l'application du plan comptable des OPCVM avec référence au règlement du Comité de la réglementation comptable.

I.2 - Le cas échéant, indication et justification des dérogations :

- aux hypothèses de base sur lesquelles est normalement fondée l'élaboration des documents de synthèse ;
- aux règles générales d'établissement et de présentation des documents de synthèse, notamment à la dérogation sur la durée de l'exercice.

I.3 - Lorsque, pour une opération, plusieurs méthodes sont également praticables, mention de la méthode retenue et, si nécessaire, justification de cette méthode .

Sont notamment concernés :

- mode de valorisation des instruments financiers de capital investissement ;

Sont notamment explicités :

- les critères retenus pour l'évaluation des instruments financiers de capital investissement ;

- instruments financiers non négociés sur un marché réglementé : les modèles d'évaluation utilisés dans les différentes approches : utilisation de références externes, modèles financiers, ... ainsi que les paramètres pris en compte ;

- instruments financiers négociés sur un marché réglementé : les modalités de détermination de la décote appliquée ;

- parts de FCPR ou droits d'entités étrangères assimilées : les critères retenus pour corriger la valeur des parts et droits détenus.

- mode de valorisation des avances en compte-courant, des autres instruments financiers et des instruments financiers à terme par type d'instrument ;

- mode de comptabilisation des flux liés à l'assurance des investissements et critères d'analyse retenus en matière de détermination du fait générateur de la constatation des indemnités et restitutions éventuelles ;

- mode de comptabilisation retenu pour l'enregistrement des produits des titres à revenu fixe : coupon couru, coupon encaissé ;

- mode d'enregistrement des frais d'acquisition de titres, le cas échéant, détaillé par nature de titres : frais inclus, frais exclus ;

- mode de calcul des frais de gestion fixes et variables ;

- Une information est donnée sur les natures de charges que cette notion recouvre (gestion financière, administrative,

comptable, conservation, distribution, audit et études liées à l'acquisition de titres, ...) et sur le fait que ces frais n'incluent pas les frais de transaction ;

- Le mode de calcul des frais fixes et des frais variables est explicite.

• Méthode de calcul du boni de liquidation.

I.4 - En cas de changement de méthode ou de réglementation, justification de ce changement et effets sur la présentation des états financiers et les capitaux propres à la date du changement, ce calcul n'étant obligatoire que dans la mesure où il a un caractère significatif et n'est pas d'un coût disproportionné.

I.5 - Indication des changements soumis à l'information particulière des porteurs.

I.6 - Indication et justification des changements d'estimation⁽³⁾ ainsi que des changements de modalités d'application.

I.7 - Indication de la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice.

Si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, indication pour cet exercice des postes du bilan directement affectés et présentation sous une forme simplifiée du compte de résultat retraité. Les informations comparatives données dans l'annexe sont également retraitées pro forma lorsqu'elles sont affectées par l'erreur corrigée.

512-5 - Annexe - Compléments d'information

L'annexe comporte les compléments d'information suivants relatifs au bilan et au compte de résultat, dès lors qu'ils sont significatifs⁽⁴⁾ :

I – Evolution du capital au cours de l'exercice

I.1 Décomposition de la ligne « capital » du passif du bilan selon le tableau suivant :

		N	N-1	Variation exercice N
Apports	+			
Capital souscrit ⁽⁵⁾	+			
Capital non appelé ⁽⁶⁾	-			
Résultat de la gestion	+/-			
Résultat de l'exercice				
Cumul des résultats capitalisés des exercices précédents	+/-			
Plus-values réalisées				
• sur instruments financiers de capital investissement	+			
• sur autres instruments financiers	+			
• sur instruments financiers à terme	+			
Moins-values réalisées				
• sur instruments financiers de capital investissement	-			
• sur autres instruments financiers	-			
• sur instruments financiers à terme	-			
Indemnités d'assurance perçues	+			
Quote-parts de plus-values restituées aux assureurs	-			
Frais de négociation	-			
Différences de change	+ /-			
Différences d'estimation				
• sur instruments financiers de capital investissement	+/-			
• sur autres instruments financiers	+/-			
• sur instruments financiers à terme	+/-			

⁽³⁾ Au sens du 531-I § 4 du Plan comptable général.

⁽⁴⁾ Les modèles de tableaux présentés ci-après sont fournis à titre indicatif : ces informations pourront être développées ou synthétisées autant que de besoin.

Boni de liquidation	+/-		
Rachats et répartitions d'actifs	-		
Rachats ⁽⁶⁾	-		
Distributions de résultats	-		
Répartitions d'actifs	-		
Autres éléments ⁽⁷⁾	+/-		
CAPITAL EN FIN D'EXERCICE	=		

Le tableau présente des montants cumulés depuis l'origine du fonds.

I.II Evolution du nombre de parts au cours de l'exercice

- Nombre de parts souscrites et rachetées pendant l'exercice par catégorie de parts ;
- Commissions de souscription et/ou rachat acquises à l'OPCVM.

II - Ventilation de l'actif net par nature de parts

Dans le cas où il existe différentes catégories de parts, il conviendra de présenter :

- un rappel des droits et conditions attachés à chaque catégorie de parts ;

- le mode de calcul de la valeur liquidative de chaque catégorie de parts ;
- le calcul et le montant de la valeur liquidative de chaque catégorie de parts.

Cette information sera accompagnée de la mention suivante : « Il est rappelé aux souscripteurs que la valeur liquidative du fonds peut ne pas refléter, dans un sens ou dans l'autre, le potentiel des actifs en portefeuille sur la durée de vie du fonds et ne pas tenir compte de l'évolution possible de leur valeur ».

III – Etat des investissements en capital investissement :

Nom société	Nature des instruments financiers détenus ⁽⁸⁾	Coût d'acquisition ⁽⁹⁾	Evaluation	Devise	Différence d'estimation
X	A	C1	E1	D1	DE1
X	B	C2	E2	Dx	DE2
Sous-total par société		CST	EST		DEST
TOTAL		CT	ET		DET

Cet état doit être accompagné de la mention suivante : « L'inventaire certifié par le dépositaire ligne à ligne du porte-

feuille est mis à la disposition des souscripteurs et leur est adressé s'ils en font la demande ».

⁽⁵⁾ Y compris les commissions de souscription acquises à l'OPCVM.

⁽⁶⁾ Sous déduction des commissions de rachat acquises à l'OPCVM.

⁽⁷⁾ Le contenu de cette ligne fera l'objet d'une explication précise de la part de l'entité (apports en fusion, versements reçus en garantie en capital et/ou de performance).

⁽⁸⁾ Y compris avances en compte-courant et autres créances rattachées.

⁽⁹⁾ Tel que figurant à l'actif du bilan (montant comptabilisé en classe 3).

IV – Détail des corrections apportées à l'évaluation des instruments financiers négociés sur un marché réglementé et/ou des droits d'entités étrangères assimilées à des FCPR

Dénomination	Cours ou dernière valeur connue	Valeur ajustée	Commentaires
Instruments financiers négociés sur un marché réglementé			
X			
Y			
Parts de droits d'entités étrangères assimilées à des FCPR			
A			
B			

Les commentaires devront expliciter notamment :

- les principes ayant conduit aux corrections de cours ou de valeur ;
- les principales informations utilisées pour faire ces corrections ;
- dans le cas particulier des droits d'entités étrangères assimilées, la méthodologie retenue.

V - Evolution de l'évaluation des investissements en capital investissement

Inventaire	N		N-1		Variation du coût d'acquisition	Variation de l'évaluation
	Coût d'acquisition	Evaluation	Coût d'acquisition	Evaluation		
Société X						

Ce tableau présente l'évolution de l'évaluation des investissements détenus à la clôture de l'exercice : il peut être fait mention du critère d'évaluation retenu (références externes, modèles

financiers, prix de revient, coût d'acquisition déprécié, ...). Dans ce cas et si le critère d'évaluation a été modifié en N par rapport à N-1, il en est fait état.

VI - Etat des cessions et sorties de l'actif de l'exercice (instruments financiers de capital investissement⁽¹⁰⁾ :

Nom société	Nature des instruments financiers	Coût d'acquisition des instruments financiers cédés	Prix de cession	Plus values	Moins values

Cet état des cessions ne prend pas en compte les indemnités d'assurance perçues ni les quote-parts de plus-values restituées à l'assureur dans le cadre de garanties reçues aux termes d'un contrat d'assurance. L'annexe devra préciser l'effet de ces garanties sur l'actif net du fonds.

VII - Inventaire détaillé des instruments financiers à terme et des autres instruments financiers (instruments financiers hors capital investissement)

L'inventaire détaillé des instruments financiers à terme et des autres instruments financiers détenus par le FCPR présentera, pour chacune des rubriques de bilan, le détail des instruments

compris dans cette rubrique et fournira pour chaque instrument au minimum les informations suivantes :

- quantité ;
- libellé ;
- évaluation ;
- devise de cotation ;
- pourcentage de l'actif net.

Au cas particulier des OPC, ceux-ci seront ventilés par nature : fonds communs de créances, fonds communs d'intervention sur les marchés à terme...

⁽¹⁰⁾ Y compris avances en compte-courant et autres créances rattachées.

VIII – Engagements de hors-bilan et clauses particulières affectant les investissements en capital investissement (indexation, révision de prix, dilution...)

Description des engagements donnés et reçus ainsi que des clauses particulières affectant les instruments financiers de capital investissement et mention pour chacun d'eux de :

- la ligne d'investissement concernée ;
- la nature de l'engagement ⁽¹¹⁾ ;
- l'échéance de l'engagement ;
- le montant de l'engagement ;
- les modalités de mise en œuvre.

Si la confidentialité des affaires ne doit en aucun cas conduire à omettre l'information, des modalités peuvent toutefois être recherchées dès lors qu'elles n'altèrent pas la qualité de l'information.

IX - Créances et dettes : ventilation par nature

- Détail des éléments constitutifs des postes « créances » et « dettes », notamment ventilation des opérations de change à terme par nature d'opération (achat / vente).

X - Frais de gestion

- Frais de gestion fixes : indication de la base de calcul et du pourcentage de l'actif représenté par les frais fixes au cours de l'exercice ;

XIII - Tableau d'affectation du résultat ⁽¹³⁾

ACOMPTES VERSÉS AU TITRE DE L'EXERCICE				
Date	Montant total	Montant unitaire	Crédits d'impôt totaux	Crédit d'impôt unitaire
TOTAL ACOMPTES	X	X	X	X

- Frais de gestion variables (commission de performance) : indication du montant des frais de l'exercice ;
- Ventilation des frais d'audit par ligne d'investissement et mention du montant global des frais relatifs à des acquisitions non réalisées.

XI – Autres frais

- Détail des frais de constitution.

XII - Autres informations

- Mention de la valeur boursière des titres faisant l'objet d'une acquisition temporaire ;
- Mention de la valeur boursière ou de l'évaluation des titres constitutifs de dépôts de garantie :
 - titres reçus en garantie et non inscrits en portefeuille titres ;
 - titres donnés en garantie et maintenus en portefeuille titres ;
- Mise en évidence des instruments financiers détenus en portefeuille émis par les entités liées ⁽¹²⁾ à la société de gestion (fonds) ou au(x) gestionnaire(s) financier(s) (SICAV) et OPCVM gérés par ces entités.

⁽¹¹⁾ Engagement de participer à un financement complémentaire, engagement contractuel d'achat ou de rachat, engagement résultant de contrats qualifiés de « portage », caution bancaire, garantie de passif, garantie Sofaris, clause de complément de prix, clause de retour à meilleure fortune,...

⁽¹²⁾ Code de commerce D24-9.

⁽¹³⁾ A compléter quelle que soit la politique de distribution de l'OPCVM.

	N	N-1
SOMMES RESTANT À AFFECTER		
Report à nouveau		
Résultat		
TOTAL		
AFFECTATION		
Distribution		
Report à nouveau de l'exercice		
Capitalisation		
TOTAL		
INFORMATION RELATIVE AUX TITRES OUVRANT DROIT À DISTRIBUTION		
Nombre de titres		
Distribution unitaire		
CRÉDITS D'IMPÔT ET AVOIRS FISCAUX		
Montant global des crédits d'impôt et avoirs fiscaux :		
Provenant de l'exercice		
Provenant de l'exercice N-1		
Provenant de l'exercice N-2		
Provenant de l'exercice N-3		
Provenant de l'exercice N-4		

XIV - Tableau des résultats et autres éléments caractéristiques de l'organisme au cours des cinq derniers exercices faisant apparaître distinctement :

	N	N-1	N-2	N-3	N-4
Actif net					
Parts XI⁽¹⁴⁾					
Engagement de souscription ⁽¹⁵⁾					
Montant libéré ⁽¹⁵⁾					
Répartitions d'actifs ⁽¹⁵⁾					
Distribution ⁽¹⁵⁾					
Nombre de parts					
Valeur liquidative					
Parts X2⁽¹⁵⁾					

⁽¹⁴⁾ Informations à donner pour chaque catégorie de parts.

⁽¹⁵⁾ Montant global (et non par part) pour la catégorie de parts considérée.

II.3.4 - Publication de l'avis n° 2004-14 du 23 juin 2004

L'avis commenté par M. Gérard Dantheny, peut être consulté sur le site du CNC, ainsi que la note de présentation.

Le Conseil national de la comptabilité réuni en assemblée plénière le 23 juin 2004 approuve l'avis, relatif à la modification du règlement n° 2000-05 du Comité de la réglementation comptable relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural et émet le vœu que le CRC l'examine pour son adoption.

Un alinéa est ajouté à la fin du § « 30013- Provisions techniques » du règlement n° 2000-05 rédigé ainsi :

« Provision pour risque d'exigibilité

La provision pour risque d'exigibilité est éliminée dans les comptes consolidés.

Ce retraitement doit s'accompagner des ajustements corrélatifs en termes d'impôts différés (dans la limite du montant fiscalement admis) et, éventuellement, de participation aux bénéfices différée

dès lors que les variations de la provision pour risque d'exigibilité dans les comptes sociaux sont prises en compte pour la détermination d'une telle participation. »

L'assemblée plénière propose au Comité de la réglementation comptable que le futur règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices en cours à sa date de publication.

Les changements résultant de la première application du futur règlement seront comptabilisés selon les dispositions de l'article 314-1 du règlement n° 99-03 du CRC modifié par le règlement 2000-06 :

- Calcul rétrospectif au 1^{er} janvier 2004.
- Imputation par capitaux propres pour le montant net d'impôt et le cas échéant de participations aux bénéfices.
- Information en annexe et dans le rapport de gestion.
- Etablissement de comptes proforma de l'exercice 2003.

Toutefois, dans le cas où le groupe aurait d'ores et déjà retenu pour principe comptable, au titre de l'exercice précédant ces nouvelles dispositions, d'éliminer la provision pour risque d'exigibilité dans les comptes consolidés, il n'y aurait pas de changement de méthode comptable.

II.3.5 - Publication de l'avis n° 2004-15 du 23 juin 2004

L'avis commenté par M. Jean-Louis Lebrun, peut être consulté sur le site du CNC, ainsi que la note de présentation.

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.

I - 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), le règlement n° 99-01 (relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations) 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.

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 moda-**

⁽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... ».

lités 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°s 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 générera 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°s 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. § 4.1.5) ;
- les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale (cf. § 4.1.4).

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

⁽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.

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'em-

prunt 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.

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^e 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. 19-1^{er} 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) ;

II.3.6 – Publication de la recommandation n° 2004-R.01 du 23 juin 2004

La recommandation commentée par M. Eric Dupont peut être consultée sur le site ainsi que la note de présentation.

Le Conseil national de la comptabilité réuni en assemblée plénière le 23 juin 2004 approuve la recommandation traitant des dispositions comptables relatives aux plans d'épargne retraite populaire (PERP) dans les comptes individuels.

Les opérations relatives aux PERP sont définies par le décret n° 2004-342 du 21 avril 2004 qui introduit notamment à l'article 31 l'obligation de tenir une comptabilité auxiliaire d'affectation pour les opérations relatives à chaque plan, en application du VII de l'article 108 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003.

I – Règles de tenue de la comptabilité

L'organisme d'assurance gestionnaire de plans d'épargne retraite populaire utilise une comptabilité assimilable à une *comptabilité multi-établissements*, le patrimoine d'affectation de chaque PERP constituant un établissement distinct et le patrimoine général de l'organisme d'assurance gestionnaire constituant l'établissement principal.

Dans certains cas particuliers et par souci de simplification, l'organisme d'assurance gestionnaire peut procéder par *éclatement de la nomenclature actuelle du plan comptable* au sein d'une seule et même balance générale, afin d'isoler les transactions comptables relatives à chacun des PERP. Ces situations particulières peuvent exister par exemple lorsque les opérations relatives à un ou plusieurs PERP revêtent un caractère peu significatif notamment, contrats en fin de vie (en situation de « run-off »).

L'organisation comptable retenue doit donner toute information permettant d'identifier et de quantifier sans ambiguïté les éléments constitutifs du patrimoine d'affectation.

2 – Définition du périmètre du patrimoine d'affectation d'un PERP

La comptabilité auxiliaire d'affectation de chaque plan enregistre toutes les opérations relevant du patrimoine d'affectation défini par la loi, à savoir la totalité des opérations réalisées dans le cadre de l'activité de ce PERP.

Conformément aux dispositions du décret, les provisions techniques directement liées à l'activité du plan sont inscrites au patrimoine d'affectation du plan, et notamment :

- Les provisions mathématiques, y compris les provisions mathématiques de rentes ;
- Les provisions pour frais d'acquisition reportés ;

- Les provisions pour participation aux excédents ou les provisions techniques de diversification dans le cas des contrats PERP relevant du a et du b de l'article 25 du décret et prévoyant une provision technique de diversification (contrats PERP dits « euros diversifiés ») ;

- Les provisions pour risque d'exigibilité des engagements techniques ;

- La réserve de capitalisation ;

- Les provisions techniques spéciales pour les contrats en unités de rentes.

Il en va de même pour les provisions pour dépréciation durable, celles-ci étant directement rattachées au patrimoine d'affectation.

En revanche, les opérations réalisées par l'assureur dans le cadre de la gestion des PERP ne font pas partie de ce patrimoine d'affectation. Il en va ainsi notamment des éléments suivants :

- Charges réelles d'acquisition et de gestion ;
- Provisions techniques liées à l'acquisition et à la gestion des contrats PERP, et notamment :
 - provision pour aléas financiers ;
 - provision de gestion.
- Charge d'impôt non liée aux activités du PERP.

3 – Règles de comptabilisation des transferts entre patrimoines distincts

Compte tenu de l'existence de comptabilités auxiliaires d'affectation distinctes, les opérations de transfert sont enregistrées en utilisant des comptes de transfert et des comptes de liaison spécifiques, tant pour les opérations de transfert de charges ou de produits que pour les opérations de transfert d'actifs, et notamment :

- Transferts d'éléments de résultat du patrimoine d'affectation du plan à destination du patrimoine général de l'organisme d'assurance gestionnaire : il s'agit des prélèvements pouvant être effectués au titre suivant :

- chargements d'acquisition ;

- chargements de gestion des transferts ;

- chargements de gestion relatifs à la conversion en rentes ;

- chargements de gestion des sinistres et des rentes en service ;

- frais de gestion des encours y compris, le cas échéant, les actifs transférés dans le cadre d'un accord de représentation des engagements.

- Transferts d'éléments de résultat du patrimoine général de l'organisme d'assurance gestionnaire à destination du patrimoine d'affectation du plan :

- Avoirs fiscaux et crédit d'impôt nés d'actifs de placement du plan : le transfert de produit au profit du patrimoine d'affectation du plan est comptabilisé au cours de la période où ces avoirs fiscaux et crédits d'impôt sont utilisés.

- Eventuelles rétrocessions de commissions relatives à la gestion financière des actifs du plan.

- Transferts d'actifs entre le patrimoine général de l'organisme d'assurance gestionnaire et le patrimoine d'affectation du plan :

- Affectation au plan d'actifs détenus dans le patrimoine général de l'organisme d'assurance gestionnaire ou affectation au patrimoine général de l'organisme d'assurance gestionnaire d'actifs détenus par le plan ;

- Transfert d'actifs dans le cadre d'un accord de représentation des engagements : les deux étapes principales de cette opération doivent être traitées successivement : la constatation de la situation d'insuffisance de couverture des engagements donne lieu à une première opération de transfert de résultat au bénéfice du plan ; la réalisation du transfert interne d'actifs sous condition résolutoire constitue une seconde opération de transfert.

Les comptes de transfert et de liaison sont simultanément créés dans la comptabilité auxiliaire d'affectation et la comptabilité générale de l'organisme d'assurance gestionnaire et sont mouvementés simultanément.

Tout mouvement entre les patrimoines d'affectation des différents plans transite par le patrimoine général de l'organisme d'assurance gestionnaire qui est sur le plan juridique le seul habilité à effectuer de tels mouvements sur l'actif de chaque plan. Il en va de même pour le règlement des prélèvements au bénéfice du GERP (groupement d'épargne retraite populaire), celui-ci étant effectué par l'organisme d'assurance gestionnaire, seul habilité à effectuer ce règlement. Ce prélèvement constitue une charge du plan enregistrée au compte 658 « Autres charges non techniques ».

Le détail des comptes de transfert et de liaison figure en annexe à la présente recommandation, ainsi que la concordance entre la nomenclature comptable des charges par nature et leur classement par destination.

4 – Particularités propres aux contrats PERP « euro diversifiés »

4.1 – Provision technique de diversification

La provision technique de diversification est enregistrée dans un sous-compte n° 37051 du compte n° 3705 « Autres provisions techniques vie relatives aux contrats PERP » inclus dans la ligne « Autres provisions techniques vie » du bilan.

Les mouvements de la provision technique de diversification (y compris notamment l'incorporation d'une partie de la provision technique de diversification aux provisions mathématiques) sont enregistrés dans un sous-compte du compte n° 62105 « Variation des autres provisions techniques vie relatives aux contrats PERP » inclus au compte de résultat dans la rubrique « Charges des provisions d'assurance vie et autres provisions techniques : Autres provisions techniques ».

4.2 – Evaluation des actifs à leur valeur de réalisation

Conformément au décret, la variation de valeur de réalisation, d'un exercice à l'autre, des placements représentatifs de contrats PERP « euros diversifiés » est enregistrée dans les comptes suivants :

- 667 Variation de valeur des actifs représentatifs des contrats PERP « euro diversifiés » ;
- 777 Variation de valeur des actifs représentatifs des contrats PERP « euro diversifiés ».

Ces comptes figurent respectivement dans les rubriques suivantes du compte de résultat :

- « Charges des placements : Autres charges des placements » ;
- « Produits des placements : Autres produits des placements ».

5 – Présentation des comptes annuels

Les règles de présentation des comptes annuels du plan et de l'organisme d'assurance gestionnaire relèvent des dispositions de droit commun propres à l'organisme d'assurance gestionnaire quant aux modalités d'établissement du bilan ⁽¹⁾, du compte de résultat et de l'annexe, accompagnées des précisions et compléments suivants, tenant compte des spécificités du PERP.

5.1 – Présentation au bilan de la réserve de capitalisation des PERP

Le montant de réserve de capitalisation enregistré dans le patrimoine d'affectation d'un plan est enregistré dans un sous-compte n° 37052 « réserve de capitalisation des contrats PERP » du compte n° 3705 « Autres provisions techniques vie relatives aux contrats PERP ». Les mouvements de la réserve de capitalisation des PERP sont enregistrés dans un sous-compte du

⁽¹⁾ Y compris le tableau des engagements reçus et donnés.

compte n° 62105 «Variation des autres provisions techniques vie relatives aux contrats PERP » et sont inscrites au compte de résultat dans la rubrique « Charges des provisions d'assurance vie et autres provisions techniques : Autres provisions techniques ».

Pour le besoin de l'établissement des comptes des plans et des comptes sociaux de l'organisme d'assurance gestionnaire, les réserves de capitalisation des plans ne figurent pas dans la ligne « Autres réserves » du passif du bilan mais dans la ligne « Autres provisions techniques vie ».

En revanche, la réserve de capitalisation relative aux enregistrements comptables exclus du périmètre du patrimoine d'affectation des PERP continue à suivre la nomenclature existante du plan comptable assurance et reste classée dans la rubrique « Autres réserves ».

Au niveau des comptes consolidés, le retraitement des mouvements de l'exercice concernant cette réserve, tel que prévu au § 30013 du règlement n° 2000-05 du CRC⁽²⁾, doit donner lieu à constatation d'une participation aux bénéfices différée inconditionnelle.

5.2 – Particularités liées à l'existence d'un accord de représentation des engagements

Dans le cas de la mise en place entre l'organisme d'assurance gestionnaire et le plan d'un accord de représentation des engagements, en cas d'insuffisance de couverture des engagements du plan, il conviendra d'enregistrer dans les tableaux des engagements reçus et donnés du plan et de l'organisme d'assurance gestionnaire leurs engagements respectifs au titre de cet accord.

5.3 – Compléments d'information dans l'annexe aux comptes du plan

L'annexe comprend un inventaire des actifs du plan ainsi que des compléments d'information portant sur les points suivants.

- Le nombre d'adhérents (tableau de variation faisant apparaître les nouvelles adhésions, les transferts de plan, les conversions en rentes...) et volumes de primes correspondantes lorsque cela est applicable.

⁽²⁾ CRC n° 2000-05 extrait : « Les mouvements de l'exercice affectant cette réserve, constatés par résultat dans les comptes individuels, sont annulés, sous réserve des dispositions prévues au § 3104 relatif aux impôts différés et des dispositions prévues au § 3112 b) relatif aux participations différées conditionnelles des bénéficiaires de contrats ».

⁽³⁾ Art. 48 du décret : « La part des prélèvements annuels sur les actifs du plan, y compris ceux effectués pour le comité de surveillance ou, le cas échéant, pour l'association souscriptrice du plan en qualité de groupement, est individualisée et indiquée aux participants au moins annuellement, en distinguant les prélèvements effectués au titre des engagements en unités de compte de ceux perçus au titre des autres engagements et en faisant la part de la rémunération de l'organisme d'assurance et du financement du fonctionnement du comité de surveillance et, le cas échéant, de l'association souscriptrice du plan. »

- Un détail de la nature et des montants de tous les types de transferts entre les patrimoines d'affectation et le patrimoine général tels que rappelés au 1.2.1 et en particulier⁽³⁾ :

- Les prélèvements de produits entre le patrimoine d'affectation du plan et le patrimoine général de l'organisme d'assurance gestionnaire.
- Les prélèvements relatifs au financement du Comité de surveillance du plan et des activités de GERP de l'association.
- Un état récapitulatif par nature d'actif des opérations de transfert internes d'actifs à destination ou à partir du patrimoine général de l'organisme d'assurance gestionnaire et des plus ou moins-values réalisées dans ce cadre dans le PERP.

Pour chacune de ces informations, une distinction sera faite entre les prélèvements effectués au titre des engagements en unités de compte de ceux perçus au titre des autres engagements.

- En cas d'accord de représentation des engagements, les informations relatives permettant d'apprécier la continuité du plan ainsi que le montant résiduel des transferts d'actifs soumis à clause résolutoire de retour à meilleure fortune et les charge-ments relatifs à la mise en œuvre de cet accord.
- Un tableau de variation de la provision technique de diversification (en montant et en nombre de parts, avec indication, le cas échéant, de la valeur garantie de la part). Cette ventilation est faite par nature en distinguant notamment :
 - la part des cotisations versées par les participants allouée à la provision technique de diversification ;
 - la part des résultats du plan qui n'est pas distribuée sous forme de provisions mathématiques ;
 - les pertes imputées sur cette provision ;
 - la conversion des parts des participants en provisions mathématiques.
- Une information sur les modalités de répartition de la participation aux bénéfices (ventilation des montants attribués par nature de provision technique : rentes en cours de constitution, rentes en cours de service, provision technique de diversification...).
- Pour les contrats PERP dits « euro diversifiés », une information sur les variations de valeur des placements représentatifs de ces contrats enregistrées au compte de résultat, par nature de placement.

5.4 – Compléments d'information dans l'annexe aux comptes de l'organisme d'assurance gestionnaire

Les compléments d'information suivants sont fournis dans l'annexe aux comptes de l'organisme d'assurance gestionnaire :

- La description des caractéristiques des produits PERP incluant notamment :
 - Les spécificités comptables des PERP et plus particulièrement l'explicitation de la notion de patrimoine d'affectation et de son incidence ;
 - modalités de tenue de la/des comptabilité(s) auxiliaire(s) d'affectation ;
 - mode de constatation des résultats (différence entre valeur de marché et prix de revient) en cas de transfert d'actifs entre deux plans ou entre l'actif général et un plan ;
 - modalités particulières de calcul des provisions pour dépréciation durable pour chaque patrimoine d'affectation ;
 - mise en œuvre d'un FIFO par plan pour le calcul des résultats de cession.
- Les particularités des contrats PERP « euros diversifiés » et notamment :
 - description des principes de fonctionnement et de calcul de la provision technique de diversification ;
 - mention de l'évaluation en valeur de réalisation des actifs de placement.
- Le tableau récapitulatif des plans gérés indiquant notamment le type de PERP, nom du GERP, nombre d'adhérents, ...
- La ventilation des rubriques « Provisions d'assurance vie », « Provisions pour participation aux bénéfices et ristournes » et « Autres provisions techniques » mettant en évidence les provisions techniques issues des contrats PERP en distinguant les libellés suivants :
 - Engagements d'assurance libellés en euros – provisions mathématiques des rentes en cours de constitution ;
 - Engagements d'assurance libellés en euros – provisions mathématiques des rentes en cours de service ;

- Engagements d'assurance libellés en unités de comptes ;
 - Provisions techniques de diversification ;
 - Provision pour participation aux bénéfices ;
 - Réserve de capitalisation des PERP ;
 - Provisions pour risque d'exigibilité ;
 - Provisions techniques spéciales.
- Un état récapitulatif par nature d'actif des opérations de transferts interne d'actifs à destination ou à partir du patrimoine d'affectation des plans et des plus ou moins values réalisées dans ce cadre.
 - En cas d'accord de représentation des engagements, les informations relatives permettant d'apprécier la continuité du plan et l'engagement reçu par l'organisme d'assurance gestionnaire correspondant au montant résiduel des transferts d'actifs soumis à clause résolutoire de retour à meilleure fortune, ainsi qu'une information sur les chargements relatifs à la mise en œuvre de l'accord de représentation des engagements.

Dans l'attente de la création d'une nouvelle catégorie de contrat ⁽⁴⁾ propre aux PERP, les organismes d'assurance gestionnaires fournissent toutes les informations qui seraient rendues nécessaires par la création de cette catégorie, notamment au niveau de l'état récapitulatif des placements et des informations relatives aux produits et charges des opérations techniques par catégorie.

6 - Date d'application

La présente recommandation s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

⁽⁴⁾ Catégorie au sens de l'article A. 344-2 du code des assurances et son équivalent dans le code de la sécurité sociale et dans le code de la mutualité.

ANNEXE

TRANSFERTS ENTRE PATRIMOINES DISTINCTS

I. Nomenclature comptable

• Comptes de transfert de produits :

7971 – Prélèvement sur le patrimoine d'affectation du plan au profit de l'organisme d'assurance gestionnaire

79711 – Acquisition

79712 – Administration

79713 – Gestion des sinistres / transfert d'un PERP à un autre PERP

79714 – Gestion des placements

79715 – Autre produits/charges techniques

7972 – Prélèvement sur le patrimoine d'affectation du plan au profit du GERP

7973 – Autres transferts de produits/charges au patrimoine d'affectation

• Comptes de liaison :

1851 – Transfert interne d'actifs de placement sous condition résolutoire

1852 – Transfert interne d'actifs de placement ayant un caractère ferme et définitif

1853 – Transfert interne de produits ou de charges à destination du GERP

1858 – Prise en charge par l'assureur d'une insuffisance de couverture des engagements du plan

1859 – Autres transferts internes de produits ou de charges

2. Correspondance entre les transferts et les destinations

Les transferts entre patrimoines distincts concernant des charges ou des produits correspondent aux destinations suivantes :

- Chargement sur les cotisations (y compris transfert provenant d'un autre plan) => acquisition.
- Chargement sur les transferts d'un plan à un autre (sortie du patrimoine d'affectation) => gestion des sinistres.
- Chargement sur les arbitrages => gestion financière.
- Chargement sur le montant des droits individuels des participants => à ventiler entre administration et gestion financière.
- Chargement sur la performance de la gestion financière => gestion financière.
- Chargement sur les prestations versées => gestion des prestations.
- Chargement en contrepartie de l'affectation d'actifs au plan => gestion financière.
- Les éventuels autres éléments doivent être appréciés selon leur nature.

3. Principes généraux de fonctionnement des transferts internes

Tout transfert entre les patrimoines d'affectation ainsi que tout prélèvement à destination d'un tiers sur le patrimoine d'affectation d'un PERP doit systématiquement transiter par le patrimoine général de l'organisme d'assurance gestionnaire.

III – ACTIVITÉ DES SECTIONS

III.1 – Section des règles internationales

La section s'est réunie le 15 avril 2004 avec la section « entreprises », le 11 mai et le 8 juin sous la présidence de M. Patrick de Cambourg.

III.1.1 – Outre les comptes rendus des réunions du Board et de l'EFRAG, la section a examiné plus précisément les points suivants :

- Projet de réponse du CNC à l'exposé-sondage ED 6 de l'IASB concernant la future norme sur les activités extractives.
- Champ d'application de l'exposé-sondage : les secteurs miniers, pétroliers et gaziers sont couverts par la future norme. Il s'agit d'activités très différentes avec des pratiques actuelles diverses. Aussi, le CNC demande à l'IASB de traiter les activités gazières et pétrolières à part, compte tenu des pratiques existantes dans ces secteurs.
- Norme provisoire : l'exposé sondage ED6 porte uniquement sur l'activité d'exploration, les phases de développement et de production doivent être traitées conformément aux normes IAS 16 et 36 en vigueur. Le groupe de travail s'est interrogé sur l'opportunité de proposer une norme provisoire portant seulement sur l'exploration et demande à l'IASB d'établir une norme comprenant l'ensemble des phases : exploration, développement et production. Les délais de mise en place d'une norme définitive ne sont pas connus à ce jour.
- Choix d'une méthode de comptabilisation : à la lecture de l'exposé-sondage, il semble que l'IASB s'oriente vers la méthode « full costs » (Méthode de la capitalisation du coût entier). Or les grandes entreprises du secteur se réfèrent essentiellement à la méthode « successful effort method » (Méthode de la capitalisation des coûts de recherche productifs). Dans l'hypothèse où l'approche « full costs method » serait confirmée, il convient de demander à l'IASB d'élargir le maintien des pratiques antérieures également aux règles de dépréciation pour les entreprises qui appliquent la « successful effort method ». En effet pour ces dernières, le test de dépréciation « l'impairment » est effectué automatiquement à chaque clôture sans nécessité de mettre en place un test spécifique. En outre, les dépréciations calculées à partir d'unités génératrices de trésorerie (CGU) « for exploration and evaluation assets » (CGU EEA) ne sont pas pertinentes.

Le concept de CGU ou de CGU-EEA n'est pas adapté au secteur d'activité. Il paraît difficile de mettre en place des CGU dans des activités d'exploration qui n'ont pas vocation à générer des cash-

flows ou pour lesquelles le plus souvent l'établissement de prévisions de cash-flows s'avère très incertain voire impossible. Au-delà de l'approche de principe, la réalisation en pratique des tests est jugée difficile à mettre en œuvre. Quel est le niveau minimal pour définir une CGU-EEA ? Faut-il raisonner à l'échelle d'un champ d'exploration, d'un permis, d'un pays, d'une zone géographique ? Dans certains cas, la prise en compte d'une CGU-EEA large (la limite maximale proposée par ED6 étant le segment) pourrait conduire à ne pas constater de dépréciation sur des dépenses qui n'ont plus lieu d'être maintenues à l'actif (cas par exemple d'un puits sec).

- Paramètres utilisés pour constater une dépréciation : Les critères permettant d'apprécier le bien fondé du maintien à l'actif de dépenses d'exploration relèvent principalement de la responsabilité de la direction. Les choix effectués pour un prospect donné devront notamment s'appuyer sur les éléments indiqués au § 13 de ED6. Ils pourront être complétés par l'appréciation de l'antériorité des dépenses engagées et de l'échéancier des programmes de développement futurs planifiés. Il convient de se rapprocher de la norme américaine FAS 31.

III.1.2 – Projet de réponse du CNC à l'exposé-sondage de l'IASB concernant un amendement à IAS 19 pour le traitement des écarts actuariels

L'objet de cet amendement d'IAS 19 est d'introduire une option complémentaire concernant le traitement des écarts actuariels pouvant actuellement être soit comptabilisés en résultat, soit traités par le biais du « corridor », à savoir comptabilisation des écarts actuariels en capitaux propres sans passer par le résultat.

Cet amendement introduit également des compléments d'information à fournir, certains étant directement inspirés de FRS 17.

- Comptabilisation initiale des écarts actuariels

L'amendement proposé ouvre une nouvelle option pour la comptabilisation des écarts actuariels, est-on d'accord avec l'ouverture de cette nouvelle option ?

Les arguments évoqués contre l'ouverture de cette option sont les suivants :

- Ce sujet n'est pas au nombre de ceux traités par le projet convergence IASB/US GAAP, qui va par ailleurs dans une logique de suppression des options.
- La proposition n'a pas de logique dans le cadre plus général de la refonte globale d'IAS 19, et tant que le projet « Performance Reporting » n'a pas été mené à son terme

avec les nouvelles règles de comptabilisation en capitaux propres.

- Les bases des conclusions, n'apportent pas d'éclaircissements sur l'origine conceptuelle de cette modification qui est contraire à tous les travaux actuels du Board qui visent à supprimer les options, et aux dispositions d'IAS 8 qui prévoient que les changements d'estimation sont comptabilisés en résultat.
- L'amendement introduit une nouvelle méthode, mais aucune hiérarchie n'est prévue entre les trois méthodes existantes, ce qui est très inhabituel dans les normes de l'IASB, ni aucune règle en ce qui concerne le passage de l'une des méthodes à une autre.

• Informations

Le CNC considère que l'idée de croiser les deux référentiels IAS et US GAAP en terme d'informations devrait être envisagé globalement afin d'aboutir à un projet élaboré et construit, plutôt que de faire des amendements ponctuels.

Le projet très exigeant en terme d'information, semble directement inspiré des US GAAP. Mais des informations supprimées par les US GAAP par pragmatisme ont été conservées par l'IASB. Le groupe propose de demander à l'IASB d'attendre pour prendre une décision sur les points 120) O) i) et ii) que les États-Unis aient adopté la norme IAS 19.

Le CNC ne voit pas la nécessité d'exiger des informations supplémentaires sur ce sujet, déjà très documenté.

III.1.3 - Projet de réponse du CNC à l'interprétation d'IAS 19 -D6- de l'IFRIC concernant le traitement des plans multi-employeur

L'objet de ce projet d'interprétation d'IAS 19, est de prévoir le traitement des plans multi-employeurs, dans lesquels les risques sont mutualisés, et où les entreprises participantes rencontrent des difficultés pour obtenir les informations nécessaires pour la comptabilisation du plan dans leurs comptes.

Il prévoit également la réduction du champ d'application « scope » des « states plans », sous forme d'amendement à IAS 19.

- Les participants à un plan multi-employeurs à prestations définies peuvent-ils obtenir l'information nécessaire pour appliquer le traitement comptable des « Defined Benefits Plans » (DB plans) (régime à cotisations définies) ? Si non

pourquoi l'information n'est pas disponible ? Comment de telles entreprises surveillent et gèrent les risques induits par leur participation dans le plan ? Les entreprises françaises ont une expérience insuffisante sur ce sujet. D'une manière générale, les régimes français sont très dispersés, ce qui conduit à une difficulté certaine, voire une quasi impossibilité d'obtenir l'information.

D'une manière générale, les régimes français sont très dispersés, ce qui conduit à une difficulté certaine pour obtenir l'information.

- L'application de la comptabilisation des « DB plans » par les participants à un plan multi-employeurs fournit-elle une information utile, par comparaison avec l'information demandée par les paragraphes 30 b) et c) de IAS 19 ?

Il est effectivement préférable que l'entreprise fournisse l'information dans les comptes eux-mêmes plutôt que dans l'annexe si elle a les moyens de le faire.

- L'interprétation prévoit qu'un participant dans un plan multi-employeurs applique le traitement comptable des « DB plans » si possible en évaluant le plan comme un tout selon IAS 19, et en répartissant le plan de telle manière que l'entreprise comptabilise un actif ou un passif retraçant dans quelle mesure le surplus ou le déficit du régime aura une incidence sur ses contributions futures ?

D'une manière générale, le CNC considère que l'interprétation de D6 n'apporte pas d'éléments complémentaires à IAS 19.

- L'annexe de D6 propose un amendement à IAS 19, réduisant le champ d'application des « State Plans » (Régimes généraux et obligatoires), et recommandant de les comptabiliser comme des « Defined Contribution Plans » - DC plans (régime à prestations définies). Les plans qui seraient exclus de la définition des « States Plans » seraient des plans multi-employeurs. Est-on d'accord avec le rétrécissement du champ des « States Plans » ?

Est-on d'accord que les plans restant dans le champ réduit soient comptabilisés comme des « DC plans » ?

La frontière entre les « States Plans » et les plans multi-employeurs n'est pas très claire dans IAS 19, et elle ne l'est pas plus après les modifications introduites par D6.

Le critère retenu pour distinguer les deux types de plan est un critère de forme et pas de substance, ce qui n'est pas cohérent avec les principes de l'IASB.

Le CNC préconise que les states plans ne soient pas traités comme des « DB plans ».

III.1.4 - Projet de réponse du CNC à l'exposé-sondage de l'IASB sur la réforme de son « due process »

Le CNC a mis en exergue les points suivants :

- La présence et le rôle des normalisateurs comptables nationaux apparaissent comme primordiaux, et leur implication dans le processus d'élaboration des normes de l'IASB est nécessaire :
 - - « modus operandi » des liaisons avec les normalisateurs « liaison standard-setters » à définir ;
 - - participation et pilotage éventuel par les « standard-setters » des travaux des groupes d'experts ;
 - - rôle de relais des « standard-setters » dans les travaux effectués par l'IFRIC.
- La Constitution de l'IASC Foundation devrait prévoir des dispositions pour que les Trustees soient avertis de dysfonctionnements du « due process » de l'IASB.
- Le recueil de procédures de l'IASB devrait envisager la mise en place systématique d'études d'impact sur les sujets majeurs dans le cadre de l'élaboration des normes.

NB : Les réponses adressées par le CNC à l'EFRAG, à l'IASB et à l'IFRIC peuvent être consultées sur le site du CNC.

III.2 - Section des règles applicables aux entreprises

La section réunie le 15 avril (réunion commune avec la section « internationale »), 13 mai et 10 juin 2004 sous la présidence de M. Claude Elmaleh.

La section a débattu et adopté les trois projets d'avis suivants relatifs :

- à la comptabilisation des composants et provisions pour gros entretiens dans les organismes de logement social (Avis n° 2004-11) ;
- au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés à vocation sportives (clubs professionnels) (Avis n° 2004-12) ;
- à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs après l'exploitation des réponses reçues dans le cadre de l'exposé-sondage (Avis n° 2004-15).

III.3 - Section des règles spécifiques aux entreprises relevant du CRBF

La section qui s'est réunie le 18 mai 2004 sous la présidence de M. Christian Aubin, a principalement évoqué les sujets suivants.

- Point d'étape sur les travaux du groupe de travail « Etats de synthèse des établissements relevant du CRBF ».

Ce projet qui consiste à faire une refonte a minima des états de synthèse existants pour que les nouveaux formats puissent être disponibles au 1^{er} janvier 2005 lors de l'application des normes IAS/IFRS, donnera lieu à examen par la prochaine assemblée plénière.

- Projet d'avis relatif au plan comptable des FCPR.

La section a approuvé le projet qui a été définitivement adopté par l'assemblée plénière du 23 juin (Avis n° 2004-13 du CNC).

- Consultation de la Commission européenne sur la responsabilité des membres des organes d'administration ou de direction et sur l'amélioration de l'information financière et le gouvernement d'entreprise.

La section « banques », comme la section « entreprises », ont estimé que ce questionnaire qui vise à modifier les quatrième et septième directives de droit des sociétés était trop réducteur, et qu'il était inopportun de répondre aux questions sans les accompagner de commentaires adéquates.

III.4 - Section des règles spécifiques applicables aux entreprises régies par le code des assurances, aux mutuelles régies par le code de la mutualité et aux institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale

La section s'est réunie les 19 mai et 9 juin 2004 sous la présidence de M. Jacques Le Douit.

III.4.1 - Séance du 19 mai 2004

Cette réunion de section a été consacrée en premier lieu à l'actualité internationale et notamment aux sujets suivants :

- présentation de la lettre adressée par le CNC à l'EFRAG le 18 mai 2004 en réponse à l'appel à commentaires pour l'approbation d'IFRS 4 ;
- examen du questionnaire de la Commission européenne et notamment de la troisième partie concernant « la transparence des relations intragroupes et des transactions avec les parties liées ».

Dans un second temps, la section a été tenue informée des travaux en cours des groupes de travail.

- préparation de la mise en œuvre d'IFRS 4 au 1^{er} janvier 2005 : les groupes de travail qui avaient été constitués pour préparer la réponse à l'exposé sondage vont reprendre leurs travaux en vue d'examiner les difficultés pouvant être soulevées par la mise en place d'IFRS 4 au niveau français. La section décide de créer

un nouveau groupe pour examiner les spécificités liées à la présentation des états financiers.

- Examen des spécificités comptables liées à la création des PERP (plans d'épargne retraite populaire) poursuivies par le groupe lors des deux premières réunions :
 - spécificités comptables pour l'organisme d'assurance gestionnaire ;
 - présentation des comptes du plan ;
 - présentation des opérations liées aux PERP dans les états financiers de l'organisme d'assurance gestionnaire ;
 - spécificités comptables pour le GERP (groupement d'épargne retraite populaire ayant statut d'association).

III.4.2 - Séance du 9 juin 2004

Cette section a été consacrée à la préparation de l'assemblée plénière du 23 juin 2004, les projets d'avis suivants ayant été examinés.

- plan comptable des FCPR (fonds communs de placements à risques) (Avis n° 2004-13) ;
- traitement comptable de la provision pour risque d'exigibilité dans les comptes consolidés des entreprises d'assurance (Avis n° 2004-14) ;
- PERP (plans d'épargne retraite populaire) : point sur l'avancement des travaux et les orientations retenues (Recommandation n° 2004-R.01).

Bulletin d'abonnement

Ce bulletin est vendu par abonnement

Prix de l'abonnement annuel pour 2004 :

France **30 €**

Etranger **35 €**

Prix au numéro **8 €**

ABONNEMENT ET VENTE AU NUMERO PAR CORRESPONDANCE

Service de la communication, bureau des prestations de communication

Télédoc 536
139, rue de Bercy
75572 PARIS CEDEX 12
Tél. 01 53 18 88 15
Fax. 01 53 18 36 41

Rédaction :

Secrétariat général du Conseil
National de la Comptabilité
3, boulevard Diderot
75572 PARIS CEDEX 12
Tél. 01 44 87 17 17
Fax. 01 53 44 52 33
Internet :
www.finances.gouv.fr/CNCCompta

La reproduction partielle
ou totale des informations
contenues dans le présent
bulletin est autorisée
sous réserve expresse
de l'indication
de la source.

Directeur de la publication : le secrétaire général du CNC

BULLETIN D'ABONNEMENT

(à reproduire ou à découper)

LE BULLETIN TRIMESTRIEL DU CNC

France **30 €**

Etranger **35 €**

Prix au numéro **8 €**

Je joins mon règlement de.....
à l'ordre de Régie de Recettes Sircom

Je m'abonne pour un an au *Bulletin trimestriel du CNC*

Je souhaite recevoir gratuitement
un exemplaire du *Bulletin trimestriel du CNC*

Date et signature	A RETOURNER A SIRCOM Bureau des prestations de communication Télédoc 536 139, rue de Bercy 75572 PARIS CEDEX 12
-------------------	---

Nom
Prénom
Société/organisme
Adresse
Code postal
Ville

