

## CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Avis n° 2005-D du 1<sup>er</sup> juin 2005 du Comité d'urgence

# afférent aux modalités d'application des règlements n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

---

### Avertissement relatif à la mise en œuvre des dispositions suivantes :

1. Les modifications prévues au

- § 1.1.2-1 Mesure de simplification pour le passage de la durée d'usage à la durée d'utilisation lors de la première application
- § 2.1 Coût d'acquisition des immobilisations (article 321-10.2)

doivent être soumises au Comité de la réglementation comptable pour modification du règlement n° 99-03.

1. **La mesure de simplification prévue initialement au § 1.1.2-2, destinée à permettre à certaines entités, de continuer à pratiquer dans les comptes individuels l'amortissement des immobilisations non décomposables à l'origine sur leurs durées d'usage, sera prise et publiée ultérieurement dans le cadre juridique approprié.**

### Sommaire

#### [1 - Règlement n° 2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs](#)

##### [1.1 - Durée et mode d'amortissement](#)

##### [1.2 - Harmonisation des modalités d'application des différents règlements sur les actifs](#)

##### [1.3 - Installations complexes spécialisées](#)

##### [1.4 – Première application du règlement n° 2002-10](#)

## 2 – Règlement n° 2004-06 du CRC relatif à la définition et l'évaluation des actifs

### 2.1 – Coût d'acquisition des immobilisations

### 2.2 – Coûts ultérieurs

### 2.3 - Première application du règlement n° 2004-06

## Annexe 1 Traitement des options exercées antérieurement à l'application du règlement n° 2004-06 au 1er janvier 2005

### Tableau 1 - Première application selon la méthode rétrospective

### Tableau 2 - Première application selon la méthode simplifiée prospective de réaffectation des valeurs nettes comptables

Le président du Conseil national de la comptabilité, sur proposition de la Direction de la législation fiscale, a saisi le Comité d'urgence en vue de préciser différents points portant sur les modalités d'application des règlements du Comité de la réglementation comptable – CRC – n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs, modifié par le règlement n° 2003-07 du 12 décembre 2003 et n° 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

## **1 - Règlement n° 2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs**

### ***1.1 - Durée et mode d'amortissement***

Après avoir confirmé que " *l'administration fiscale se conformerait à la définition comptable des composants (1ère catégorie) (1)* ", la Direction de la législation fiscale a indiqué que la " *doctrine prévoirait (à l'exception des immeubles de placement) de continuer à accepter l'amortissement fondé sur la durée d'usage (2) pour la " structure " avec la possibilité d'utiliser un amortissement dérogatoire* ". Elle admettra également " *l'amortissement dérogatoire pour la différence entre l'amortissement calculé sur la durée d'utilisation (3) et sur la durée d'usage pour les immobilisations non décomposables* ".

### **Rappel des définitions**

**(1) Composants (1ère catégorie) :** Il s'agit des composants visés au 2<sup>ème</sup> alinéa de l'article 311-2 du règlement n° 99-03 modifié par le règlement n° 2002-10:

" *...Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces 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 et nécessitant l'utilisation de taux ou de*

*modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements... "*

**(2) Durée d'usage :** Au plan fiscal, l'amortissement est calculé sur la durée d'usage définie par l'article 39-1-2 du code général des impôts comme suit : " *...., les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation et compte tenu des dispositions de l'article 39A, sous réserve des dispositions de l'article 39B "*

**(3) Durée d'utilisation :** La durée d'utilisation [pour les amortissements] est définie par l'article 322-1 du règlement n° 99-03 modifié par le règlement n° 2002-10 :

*" ...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... "*

### **1.1.1 – Méthode de comptabilisation par composants - Immobilisations décomposables**

**Question :** *Est-ce que les éléments constitutifs de composants pourront être identifiés en fonction de la durée d'usage de l'immobilisation ? En d'autres termes, une entreprise sera-t-elle tenue de comptabiliser séparément tous les éléments devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers quand bien même ce remplacement interviendrait au delà de la durée d'usage ?*

- **Rappel des textes : règlement n° 99-03 du CRC**

- Amortissements

**Article 322-1.3** " *... L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant 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 "*

- Comptabilisation des composants

**Article 311-2 :** " *...si dès l'origine, un ou plusieurs de ces 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'entité 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.*

*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'entité, 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 de l'article 311-1".*

#### ■ Comptabilisation des coûts ultérieurs

**Article 321-14.2 :** " ...Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues aux articles 311-1 et 311-2 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 grandes révisions n'a été constatée... ".

Il résulte de l'application de ces différentes dispositions que les composants ainsi que la structure (composant principal) doivent être amortis sur leur durée d'utilisation. Pour la structure, la différence entre la durée d'usage admise au plan fiscal et la durée d'utilisation donnera lieu à la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire.

**Le Comité considère qu'il ne peut y avoir deux méthodes pour déterminer les composants.** En effet, l'identification des composants par référence à la durée d'usage de la structure conduirait à réduire le nombre de composants comptabilisés à l'origine. Ainsi, l'entreprise n'identifierait pas les composants dont la durée d'utilisation serait supérieure à la durée d'usage de la structure (mais inférieure à sa durée d'utilisation).

Par ailleurs cette pratique serait contraire aux dispositions des articles 311-2 et 321-14 du règlement n° 99-03.

**Le Comité considère qu'il convient donc d'identifier tous les composants, y compris ceux dont la durée d'utilisation est supérieure à la durée d'usage de la structure (composant principal).**

#### 1.1.2 – Immobilisations non décomposées en composants

**Question :** *Est-ce que la définition de l'amortissement prévue à l'article 322-1.3 du règlement n° 99-03 permet de maintenir dans les comptes individuels un amortissement en fonction des durées d'usage pour les immobilisations non décomposables ?*

Conformément aux dispositions de l'article 322-1.3 du règlement n° 99-03 précité, **le Comité rappelle que l'amortissement d'une immobilisation corporelle ou incorporelle est mesuré en fonction de la consommation des avantages économiques attendus sur la durée d'utilisation par l'entité** et non en fonction de la durée d'usage. Ces règles s'appliquent à toutes les immobilisations, qu'elles soient décomposables (en composants) ou non décomposables.

Ces concepts relatifs aux définitions et aux règles de comptabilisation initiale et postérieure des immobilisations corporelles et incorporelles étant les mêmes pour les comptes individuels et les comptes consolidés, les durées d'utilisation en matière d'amortissement doivent être identiques dans les deux jeux d'états financiers.

Dans les comptes individuels, la différence entre la durée d'usage admise au plan fiscal et la durée d'utilisation donnera lieu à la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire (comme pour la structure - composant principal - des immobilisations décomposables).

Dans les comptes consolidés, ces amortissements dérogatoires devront être retraités et donner lieu à la constatation d'impôts différés.

Cela étant, il est prévu deux mesures de simplification décrites ci-après :

- **l'une pour faciliter le passage de la durée d'usage à la durée d'utilisation pour les immobilisations non décomposables lors de la première application (cf § 1.1.2-1) ;**
- **l'autre à destination de certaines entités consistant à maintenir les durées d'usage actuelles (cf § 1.1.2-2).**

#### ***1.1.2-1 - Mesure de simplification pour le passage de la durée d'usage à la durée d'utilisation lors de la première application – Méthode prospective***

Il est rappelé qu'en application des dispositions de l'article 15-1 du règlement n° 2002-10, les changements de durée d'amortissement constatés lors du passage de la durée d'usage à la durée d'utilisation au titre de la première application, constituent un changement de méthode, conduisant les entités à reconstituer l'historique des amortissements qui auraient dû être pratiqués [en fonction des durées d'utilisation propres].

L'écart éventuellement constaté entre l'amortissement pratiqué selon les durées d'usage et l'amortissement reconstitué selon les durées d'utilisation, ainsi que la différence entre le mode dégressif fiscal et le mode linéaire sont comptabilisés au compte d'amortissements dérogatoires dans les comptes individuels et en report à nouveau dans les comptes consolidés.

Pour les entités qui appliquent la méthode simplifiée de réallocation prévue pour les composants des immobilisations décomposables par l'avis du Comité d'urgence n° 2003-E du 9 juillet 2003, **le Comité propose une mesure de simplification consistant à déterminer les nouveaux plans d'amortissement (durées d'utilisation restant à courir et mode) des immobilisations non décomposables, à partir des valeurs nettes comptables, constatées au bilan d'ouverture à la date de la première application du règlement.**

**Ainsi, il n'y aurait pas de retraitement des amortissements antérieurs ni d'incidence sur les capitaux propres à l'ouverture. Les immobilisations totalement amorties ne seraient pas retraitées.** Cette méthode pourrait être appliquée dans les comptes individuels et dans les comptes consolidés dans les mêmes conditions que la méthode de réallocation des valeurs nettes comptables.

S'agissant d'une méthode prospective, **le Comité propose au CRC de modifier l'alinéa 5 de l'article 15-1 du règlement n° 2002-10, modifié par le règlement n° 2003-07, comme suit :**

Article 15-1 du règlement n° 2003-07 :

... .. " Dans ce cadre, l'effet à l'ouverture des changements, y compris pour les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage résultant de la première application du règlement n°2002-10 du CRC, peut dans tous les cas être estimé de façon objective. La méthode prospective ne peut donc pas être appliquée. En revanche, les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage résultant d'événements postérieurs à la date de première application du règlement constituent des changements d'estimation qui doivent être traités de manière prospective. "

*" Par exception, les entités qui déterminent les composants selon la méthode simplifiée de réallocation des valeurs nettes comptables doivent également déterminer les nouveaux plans d'amortissement (durées d'utilisation restant à courir et mode), des immobilisations non décomposables à partir des valeurs nettes comptables [lors de la*

*première application du règlement]. "*

*" Seuls les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage résultant de conditions nouvelles d'exploitation postérieures à la date de première application du règlement constituent des changements d'estimation qui doivent être traités de manière prospective ".*

### ***1.1.2-2 - Mesure de simplification pour certaines entités***

**Cette mesure est destinée à permettre à des entités de taille inférieure à certains seuils, de continuer à pratiquer dans les comptes individuels, l'amortissement des immobilisations non décomposables à l'origine sur leurs durées d'usage, sans rechercher leurs durées d'utilisation.**

**Cf. avertissement (2)**

### ***1.2 - Harmonisation des modalités d'application des différents règlements sur les actifs***

En vue d'harmoniser les méthodes de première application des règlements n° 2002-10 et n° 2003-07 avec le règlement n° 2004-06, et compte tenu des réponses apportées aux questions précédentes, **le Comité recommande aux entreprises d'appliquer pour toutes les immobilisations, selon le choix arrêté, la méthode rétrospective ou simplifiée (prospective) de réallocation ou reclassement des valeurs nettes comptables, à l'ensemble des dispositions des trois règlements précités.**

### ***1.3 - Installations complexes spécialisées***

***Question : Est-ce que les installations complexes spécialisées doivent être considérées comme des actifs exploités de façon indissociable au sens de l'article 311-2 du règlement n° 99-03 modifié par le règlement n° 2002-10 et, par conséquent, est-ce que ces installations peuvent toujours être amorties dans les comptes individuels selon une durée et un mode uniques, correspondant à ceux de l'élément prédominant (ce serait notamment le cas des constructions visant à supporter ou abriter le matériel) ?***

La notion d'installation complexe spécialisée était définie comme suit dans le plan comptable général de 1982 (page 1.33) :

*" Unités complexes fixes d'usage spécialisé pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, même séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passibles du même rythme d'amortissement ".*

Le rythme d'amortissement n'était pas modifié au cours de la durée de vie de l'immobilisation, car les remplacements étaient comptabilisés en charges et faisaient l'objet si nécessaire de provisions pour grosses réparations.

Cette notion d'installation complexe spécialisée n'a pas été explicitement reprise dans le règlement n° 99-03 du CRC et n'a donc pas de valeur réglementaire, comme pour les avis antérieurs qui n'ont pas été intégrés au nouveau règlement. Toutefois, l'article 311-2 du règlement n° 99-03 précise que *" 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 ".*

**Ainsi, cette disposition ne s'oppose pas a priori, au maintien de la pratique de l'amortissement sur la durée et un mode unique quand les éléments sont exploités de**

**façon indissociable, c'est à dire qu'aucun remplacement n'est prévu ni prévisible lors de la comptabilisation initiale de l'immobilisation, situation qui devrait être exceptionnelle en pratique.**

Cependant en cas de remplacement non prévisible à l'origine, le nouvel élément devra être comptabilisé séparément et amorti sur sa durée propre ou la durée résiduelle restant à courir de l'immobilisation principale, et l'élément renouvelé devra être sorti. Le reste de l'immobilisation continuera d'être amorti sur sa durée d'utilisation.

Si des remplacements sont prévisibles dès l'origine ou le deviennent du fait de leur récurrence, les éléments concernés doivent être comptabilisés et donc amortis séparément et il ne pourra pas y avoir de plan d'amortissement unique pour l'ensemble.

#### ***1.4 – Première application du règlement n° 2002-10***

***Question : Comment doit être estimé l'effet d'impôt compte tenu de l'étalement sur 5 ans de l'impact fiscal résultant de la première approche par composants ?***

Le nouvel article 237 septies du CGI prévoit que :

*" I - La majoration ou la minoration du bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 résultant de l'application aux immobilisations de la méthode par composants est répartie, par parts égales, sur cet exercice et les quatre exercices ou périodes d'imposition suivants.*

*Toutefois, lorsque le montant de la majoration ou minoration mentionnée au premier alinéa n'excède pas 150 000 Euros, l'entreprise peut renoncer à l'étalement prévu à ce même alinéa...*

.....

*III - Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du I "*

**Si l'écart est positif, le supplément de base brute imposable est étalé sur 5 ans et donnera lieu à un report du paiement de l'impôt. Une provision pour impôt à payer doit donc être comptabilisée dès lors que le paiement est probable.**

En cas d'écart négatif, aucune écriture n'est constatée, en l'absence de dispositions relatives à la comptabilisation des impôts différés dans les comptes individuels.

## **2 – Règlement n°2004-06 du CRC relatif à la définition et l'évaluation des actifs.**

### ***2.1 – Coût d'acquisition des immobilisations***

***Question : Est-ce que les dépenses de mise aux normes ou de mise en conformité sont visées par les dispositions de l'article 321-10.2 du règlement n° 99-03 [concernant les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement] ? Quelles sont les dépenses concernées par ce dispositif ?***

Rappel du texte applicable.

L'article **321-10.2** prévoit que " *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 des 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* ".

**Les conditions de comptabilisation de ces immobilisations sont dérogatoires par rapport aux dispositions prévues à l'article 311-1 du règlement n° 99-03. En effet, bien qu'elles n'augmentent pas directement les avantages économiques futurs de l'immobilisation à laquelle elles se rattachent, elles doivent être comptabilisées à l'actif parce qu'elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs des immobilisations liées. L'appréciation des avantages économiques n'est plus limitée au niveau de l'actif existant mais étendue au groupe d'éléments d'actifs liés.**

- **Champ de la disposition**

Ces dispositions ne concernent pas toutes les dépenses de mise en conformité, mais seulement les dépenses d'acquisition, de production d'immobilisations et d'améliorations répondant de manière cumulative au trois conditions suivantes :

- dépenses engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales ;
- imposées par des obligations légales ;
- et dont la non-réalisation entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'installation de l'entreprise.

Ces conditions de comptabilisation ne sauraient permettre de déroger à l'application de dispositions légales.

Ces dépenses peuvent concerner :

- la création d'immobilisations nouvelles (exemple : station d'épuration, installation de filtres dans une cheminée) ;
- les améliorations apportées à des installations existantes qui donneront lieu à la comptabilisation d'une immobilisation distincte (exemple de nouveaux processus de manipulation de produits chimiques, cité au paragraphe 4.2.1.1 (ii) de l'avis n° 2004-15 du CNC) ;
- les dépenses ultérieures de sécurité ou environnementales à réaliser sur les immobilisations existantes acquises ou créées.

Cette disposition vise uniquement la condition de comptabilisation relative aux avantages économiques futurs d'un actif qui ne pourra pas s'apprécier directement par rapport à cet actif, mais indirectement en considérant l'ensemble des éléments d'actifs liés.

En conséquence **le Comité propose au CRC de modifier le règlement n° 99-03 du CRC pour transférer le premier alinéa de l'article 321-10.2 à la fin de l'article 311-1** (Sous-section 1 – Critères généraux de comptabilisation d'un actif), **dans la mesure où cet article 321-10.2 traite d'une condition de comptabilisation et non d'évaluation.**

Les autres conditions de définition et de comptabilisation et les règles d'évaluation doivent être remplies par ailleurs, comme pour la détermination du coût d'acquisition et de production.

**Désormais toutes les dépenses de sécurité des personnes ou environnementales, imposées par des obligations légales, dont la non-réalisation entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'installation de l'entreprise sont donc comptabilisées à l'actif** alors qu'antérieurement une partie de ces dépenses (préalables ou préparatoires, par exemple, à la réalisation de l'opération) était comptabilisée en charges.



**Le Comité rappelle que les dépenses visées par des réglementations spécifiques (cas de désamiantage par exemple), sont hors du champ de cette disposition dès lors qu'elles ne prévoient pas l'arrêt de l'activité en cas de non-engagement des dites dépenses.**

## **2.2 – Coûts ultérieurs**

**Question : Est-ce que les pièces de rechange et de sécurité que l'entité compte utiliser sur plus d'une période, doivent être amorties sur un rythme identique à celui des pièces effectivement utilisées ?**

En application de l'article 321-14.3, " *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* ".

- **Les pièces de sécurité** correspondent à des pièces principales d'une installation acquises pour **être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle**, afin d'éviter une interruption longue du cycle de production ou un risque en matière de sécurité. Leur remplacement n'est pas planifié.

Les avantages économiques liés à cet actif résultent de sa disponibilité immédiate au cours de l'utilisation de l'immobilisation principale. **L'amortissement doit débuter dès l'acquisition** de [l'immobilisation principale] et être étalé sur la même durée.

- **Les pièces de rechange sont destinées à remplacer ou à être intégrées à un composant de l'immobilisation principale.**

Les avantages économiques liés à cet actif ne seront obtenus qu'à partir de l'utilisation effective de la pièce, après le remplacement. **L'amortissement doit débuter à la date de remplacement** de la pièce (i.e. du montage) et est calculé dans les mêmes conditions que celles du composant lié.

**Le Comité estime que les expressions " utilisable sur plus d'une période " de l'article 321-14.3 pour les pièces de rechange ou de sécurité et " utilisation au-delà de l'exercice en cours " de l'article 211-1 (2<sup>ème</sup> alinéa) doivent être interprétées comme une utilisation d'une durée supérieure à 12 mois (en général, celle d'un exercice).**

## **2.3 - Première application du règlement n° 2004-06**

**Question : Est-ce que la première application du règlement n° 2004-06 ouvre aux entreprises la possibilité de réviser les options formulées antérieurement ?**

Le règlement n° 2004-06 modifie la nature ou le mode d'exercice des options suivantes.

- Pour les frais liés à l'acquisition (droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes), l'option dans les comptes individuels n'est plus entre la comptabilisation en charges et en charges à répartir avec un étalement en pratique sur 5 ans , mais entre l'incorporation à l'actif et son amortissement sur sa durée d'utilisation si l'élément est amortissable, et la comptabilisation en charges.
- Pour les frais de recherche et de développement, l'option de comptabilisation à l'actif est désormais limitée aux seuls coûts de développement et doit être appliquée à l'ensemble des projets.

- L'option d'activation des coûts d'emprunt applicable aux actifs éligibles, exigeant une longue période de préparation ou de construction, doit être appliquée de manière globale.

Compte tenu de ces changements, **le Comité considère qu'une entreprise peut opter pour l'une des méthodes possibles à la date de première application du règlement, indépendamment des choix effectués lors des exercices antérieurs.**

Il est rappelé que **chacune des options doit être exercée de manière globale**, comme toute méthode comptable qui ne peut pas être appliquée de manière partielle. Ainsi une entreprise, qui opte pour l'activation des frais liés à l'acquisition, doit activer tous les frais de cette nature. Il en est de même pour chacune des deux autres options.

De même, **les options peuvent être appliquées de manière indépendante**. Une entité qui comptabilise en immobilisation les coûts de développement, peut comptabiliser en charges les frais liés à l'acquisition (droits de mutation ...).

Selon que l'entreprise applique la méthode rétrospective ou la méthode simplifiée prospective de reclassement des valeurs nettes comptables (article 17 du règlement n° 2004-06), **les options relatives au coût d'entrée exercées antérieurement à la date de première application sont retraitées le cas échéant dans les conditions exposées dans les tableaux (1 et 2) joints en annexe 1.**

### Annexe 1 (Cf. § 2.3)

#### Traitement des options exercées antérieurement à l'application du règlement n° 2004-06 au 1<sup>er</sup> janvier 2005

##### Tableau 1 - Première application selon la méthode rétrospective

Options ⚪	Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes		Coûts de développement		Coûts d'emprunt	
Méthodes comptables ⚪						
<b>Méthodes appliquées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005</b>						
	Charges	Charges à répartir déterminées actif par actif  Art. 361-7	Charges	Activation  Art. 19 Décret 29 nov.1983  Art. 361-3	Charges	Activation  Art. 7 Décret 29 nov.1983  Art. 321-3, 331-1 et 333-1
Règlement n° 99-03 du CRC (anciens articles)						
<b>Méthode appliquée au 1<sup>er</sup> janvier 2005</b>						

<b>Comptabilisation des coûts à l'actif</b>	Activation comme si la méthode avait toujours été appliquée	Incorporation à l'actif initial des frais comptabilisés en charges à répartir ainsi que ceux comptabilisés en charges	Activation des seuls coûts de développement	Activation des seuls coûts de développement pour les projets déjà activés ainsi que des projets passés en charges	Activation de tous les coûts d'emprunt pour les actifs éligibles	Maintien des coûts d'emprunt déjà activés et activation des autres coûts d'emprunt éligibles
Reconstitution du coût historique des acquisitions antérieures figurant à l'actif du bilan d'ouverture et " recalcul " des amortissements comme si la méthode avait toujours été appliquée	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
<b>Option pour la comptabilisation en charges</b>	Pas de modification	Reprise du solde antérieur en report à nouveau ou charges si déduction fiscale	Pas de modification	Reprise de la VNC en report à nouveau ou en charges si déduction fiscale	Pas de modification	Reprise de la quote part activée en report à nouveau

### Annexe 1 (Cf. § 2.3)

## Traitement des options exercées antérieurement à la première application du règlement n° 2004-06 au 1<sup>er</sup> janvier 2005

### Tableau 2 - Première application selon la méthode simplifiée prospective de réaffectation des valeurs nettes comptables

Options ⚪	Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes		Coûts de développement		Coûts d'emprunt	
Méthodes comptables ⚪						
<b>Méthodes appliquées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005</b>						
	Charges	Charges à répartir	Charges	Activation Art. 19 Décret 29 nov.1983	Charges	Activation Art. 7 Décret 29 nov.1983
<b>Méthode appliquée au 1<sup>er</sup> janvier 2005</b>						
<b>Comptabilisation des coûts à l'actif</b>	NA	Reclassement en immobilisations du solde des charges à répartir	NA	Maintien à l'actif des frais de développement des seuls projets déjà activés (1)	Pas de modification	Maintien des coûts activés pour les actifs éligibles
Pas de reconstitution du coût historique des acquisitions antérieures figurant à l'actif du bilan d'ouverture						

<p><b>Option pour la comptabilisation en charges</b></p> <p>Pas de retraitement des immobilisations antérieurement activées sauf si elles ne répondent pas aux nouvelles conditions de définition et comptabilisation des actifs</p>	Pas de modification	Reprise du solde antérieur non amorti en report à nouveau ou en charges si déduction fiscale	Pas de modification	Comptabilisation en charges de tous les coûts de développement engagés à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2005 et maintien à l'actif des seuls frais de développement déjà activés (1)	Pas de modification	Comptabilisation en charges de tous les coûts d'emprunt engagés à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2005 et maintien des seuls coûts déjà activés pour les actifs éligibles
(1) Répondant aux nouvelles conditions de définition et de comptabilisations						

© Ministère de l'Économie, des finances et de l'industrie, juin 2005