

**CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ**  
**AVIS N° 2005-H DU 6 DÉCEMBRE 2005 DU COMITÉ D'URGENCE**

**Relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement,  
d'enlèvement et de remise en état de site  
dans les comptes individuels**

---

**Sommaire**

**1 - Textes applicables**

**2 - Champ d'application**

2.1 - Distinction dégradation immédiate/dégradation progressive

2.2 - Conditions de comptabilisation d'une provision

(i) - Existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la clôture

(ii) - Sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes et sans contrepartie au moins équivalente attendue

(iii) - Possibilité d'estimation avec une fiabilité suffisante

**3. - Évaluation**

3.1 - Évaluation initiale

3.2 - Évaluation brute hors remboursements attendus

3.3 - Actualisation

(i) - Détermination du taux d'actualisation

(ii) - Détermination des décaissements futurs

3.4 - Changements d'estimation

3.5 - Évaluation ultérieure – Amortissements

**4 - Modalités de comptabilisation en cas de prise en charge totale ou partielle des coûts de démantèlement ou de remise en état de site par un tiers**

**5 - Présentation au bilan et au compte de résultat – Informations en annexe**

5.1 - Bilan

5.2 - Compte de résultat

5.3 - Informations à donner en annexe

**6 – Dispositions transitoires et mesures de première application**

6.1 - Dispositions transitoires relatives à l'actualisation

6.2 - Mesures de première application

6.2.1 - Application rétrospective

6.2.2 - Application prospective dite de réallocation des valeurs nettes comptables

6.3 - Décalage de première application pour les entreprises cotées établissant des comptes consolidés

---

**Le président du Conseil national de la comptabilité a saisi, sur proposition de la Direction de la législation fiscale, le Comité d'urgence sur la question relative aux modalités de comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site. Le Comité, réuni le 6 décembre 2005, a adopté l'avis suivant.**

## 1 - Textes applicables

- **Coût d'acquisition**

**Article 321-10.1 du règlement n° 99-03 :**

*« Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué 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. Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode ».*

- **Passif**

**Article 212-1.1 du règlement n° 99-03**

*« 1 - Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.*

*2 – Cette obligation peut-être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités ».*

**Obligation – dégradation immédiate / dégradation progressive :**

**§ 5.9 de l'annexe de l'avis n° 2000-01 du 20 avril 2000 du CNC**

*« L'obligation résulte de la loi, d'un règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité.*

*Deux situations sont à distinguer selon que la dégradation est immédiate, ou progressive avec l'exploitation du site.*

- **Dégradation immédiate (obligation de démantèlement d'une plate-forme pétrolière ou d'une centrale nucléaire ; obligation de décontamination)**

*Dès la réalisation de l'installation, l'obligation existe et la sortie de ressources est inéluctable. Un passif doit donc être constaté en contrepartie d'une charge dès la réalisation de l'installation ; le cas échéant, un actif est constaté pour ce montant conformément aux règles de comptabilisation des actifs.*

- **Dégradation progressive (exploitation d'une carrière)**

*La sortie de ressources est liée à la dégradation du site au fur et à mesure de son exploitation. A la date de clôture, l'obligation n'entraîne pas de sortie probable de ressources pour la partie du site qui n'est pas exploitée, donc dégradée.*

*En conséquence, un passif doit être constaté à hauteur du montant des travaux correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice. La contrepartie est un coût de production ».*

Le Comité d'urgence a relevé que les situations visées entre parenthèses étaient données à titre d'exemple.

- **Conditions de comptabilisation**  
**Article 312-1 du règlement n° 99-03**

*« 1 - À l'exception des cas prévus aux articles 312-3 et 312-4, un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.*

*2 - A la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture ».*

**Article 312-3 :**

*« Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante ».*

- **Passif éventuel**  
**Article 212-4 du règlement n° 99-03**

*« Un passif éventuel est :*

*- soit une obligation potentielle de l'entité à l'égard d'un tiers résultant d'évènements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs évènements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;*

*- soit une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci ».*

- **Évaluation des provisions**  
**Article 323-2 du règlement n° 99-03**

*« Les provisions pour risques et charges sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation déterminée comme suit :*

*1 - Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple garantie sur les produits ou contrats similaires), la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout. Même si la probabilité de sortie pour chacun des éléments considérés isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.*

*2 - En cas d'obligation unique et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à l'hypothèse la plus probable. Les incertitudes relatives aux autres hypothèses d'évaluation doivent faire l'objet d'une mention en annexe ».*

**Article 323-8 du règlement n° 99-03**

*«En application de l'article 130-2 sur la non-compensation entre les postes d'actif et de passif, un remboursement attendu de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation provisionnée ne minore pas le montant d'une provision pour risques et charges ; il est comptabilisé distinctement à l'actif s'il est conforme aux dispositions relatives à la comptabilisation d'un actif».*

## 2 - Champ d'application

En application de l'article 321-10.1 du règlement n° 99-03 du CRC, modifié par le règlement n° 2004-06,

*« Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué 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 ».*

Pour éviter toute ambiguïté, il est proposé d'utiliser les termes de « **remise en état de site** » au lieu de « restauration de site ». De même, il est précisé que dans le corps du texte, l'expression utilisée « *d'actifs ou coûts de **démantèlement, d'enlèvement** et de **remise en état de site*** » correspond aux éléments du coût d'acquisition ou de production représentatifs du coût de **démantèlement, d'enlèvement** et de **remise en état de site**.

Ce coût est la contrepartie de la provision pour **démantèlement, enlèvement** ou **remise en état de site** constatée au passif et constituée en application des dispositions de l'article 212-1.1 précité et décrite au § 5.9 de l'annexe de l'avis n° 2000-01 du 20 avril 2000 du CNC.

L'obligation de constater un passif résulte de la loi, d'un règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité. Deux situations sont à distinguer selon que la dégradation relative à l'exploitation du site est immédiate ou progressive.

### **2.1 - Distinction dégradation immédiate/dégradation progressive**

La comptabilisation des coûts de **démantèlement, d'enlèvement** et de **remise en état de site** à l'actif en contrepartie de la constatation de la provision au passif n'est requise qu'en cas de dégradation immédiate. En effet, **dès la réalisation de l'installation, du fait même de la construction ou de la mise en service, l'obligation existe et la sortie de ressources est inéluctable, quel que soit le niveau d'exploitation de l'installation ou du site concerné.**

Cette obligation peut également avoir pour fait générateur un changement de réglementation ou un changement de politique de l'entreprise (« obligation implicite »), qui crée une obligation de **démantèlement** postérieurement à la date de mise en service de l'installation, cette obligation n'étant pas liée au niveau de production des stocks ni au niveau d'exploitation du site.

En revanche, en cas de dégradation progressive, constatée au fur et à mesure de l'exploitation, un passif doit être constaté à hauteur du montant des travaux de **remise en état** correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice. Dans ce cas, il n'y a pas lieu de comptabiliser une contrepartie à l'actif immobilisé en immobilisations corporelles (par exemple **remise en état de carrières** ...). Les dotations annuelles aux amortissements peuvent cependant être incorporées au coût de production des stocks ou constatées en charges selon le cas.

Dans certaines situations, il peut être nécessaire de distinguer pour une même installation l'obligation résultant d'une dégradation immédiate de celle résultant d'une dégradation progressive.

## **2.2 - Conditions de comptabilisation d'une provision**

Conformément aux dispositions de l'article 312-1 précité, la comptabilisation d'une provision pour démantèlement, enlèvement, ou remise en état de site suppose la réunion des trois conditions suivantes :

- existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la clôture ;
- sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes et sans contrepartie au moins équivalente attendue ;
- possibilité d'estimation avec une fiabilité suffisante.

### **(i) - Existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la clôture**

- Dégradation immédiate

En cas de dégradation immédiate et dans les situations visées de démantèlement, enlèvement et remise en état de site, l'obligation existe dès la construction ou la mise en service de l'installation ou dès l'acquisition. Il peut exister également des cas d'obligations contractuelles mises à la charge de l'entreprise au titre des immobilisations corporelles construites sur le sol d'autrui, dans le cadre de contrats de location par exemple.

En cas de changement de réglementation, l'obligation nouvelle doit être prise en compte dès qu'elle répond aux conditions de comptabilisation de l'article 312-1, de manière prospective, c'est-à-dire que la provision est évaluée à la date de naissance de la nouvelle obligation et est comptabilisée en contrepartie de cette provision à l'actif pour le même montant. Le complément de coût ainsi comptabilisé est amorti de manière prospective.

- Dégradation progressive

En cas de nouvelle réglementation modifiant l'obligation au titre d'une dégradation progressive, la provision est estimée ou réestimée en tenant compte de l'impact de la nouvelle réglementation sur les travaux de remise en état. La reconnaissance de ce changement est constatée immédiatement en résultat au titre des dégradations passées (par exemple au titre des déchets produits dans le passé et pour lesquels le retraitement intervient à une date ultérieure), et progressivement pour les dégradations futures (au fur et à mesure de la dotation à la provision pour dégradation progressive).

### **(ii) - Sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes et sans contrepartie au moins équivalente attendue**

La sortie de ressources correspond aux coûts qui devront être engagés pour éteindre l'obligation de l'entreprise envers les tiers ; i.e. procéder effectivement aux opérations de démantèlement, enlèvement et remise en état du site concerné.

### **(iii) - Possibilité d'estimation avec une fiabilité suffisante**

**La provision doit être évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation.**

Les estimations peuvent s'avérer difficiles quand les obligations de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état de site portent sur des actifs dont la durée de vie ne peut être déterminée comme pour un terrain par exemple.

Conformément à l'article 312-3, aucune provision ne sera comptabilisée, « *dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante* ». Dans ce cas l'obligation constitue un passif éventuel au sens de l'article 12-4 susvisé.

### 3. - Évaluation

#### 3.1 - Évaluation initiale

Comme indiqué ci-dessus, conformément à l'article 321-10.1 précité, « *Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué ... 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,...* »

Ainsi, à la date de comptabilisation initiale, le coût d'acquisition comprend un coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site, évalué dans les mêmes conditions que le passif dont il est la contrepartie, en application de l'article 323-2 du règlement n° 99-03 :

*« Les provisions pour risques et charges sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation ».*

Il convient de retenir la meilleure estimation de la sortie de ressources attendue au titre du démantèlement, de l'enlèvement et la remise en état de site, prenant en compte l'ensemble des obligations incombant à l'entreprise à cette date en application des dispositions suivantes.

*Article 323-3. – « Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers ».*

*Article 323-6. – « Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation doivent être pris en compte dans l'estimation de la provision pour risques et charges lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ».*

*Article 323-7. – « Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour risques et charges ».*

Ainsi, l'actif enregistré en contrepartie de la provision pour démantèlement, enlèvement et remise en état, est évalué de la même façon que le passif et comprend les coûts directement nécessaires à l'extinction de l'obligation. Il en sera ainsi, par exemple des coûts directement attribuables aux opérations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site proprement dites qu'elles soient réalisées par l'entreprise elle-même ou par des prestataires externes, y compris les études préalables d'estimation de faisabilité et préparation.

Le choix des méthodes de démantèlement ou de remise en état de site aura une incidence sur l'évaluation de la provision. Lorsque plusieurs méthodes sont possibles, l'entreprise doit retenir l'estimation résultant du scénario le plus probable.

De manière générale, les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des coûts nécessaires à l'extinction de l'obligation (évolution attendue de la technologie ou des coûts) doivent être pris en compte dans l'estimation des provisions lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront. L'effet d'une nouvelle législation possible est pris en compte dans l'évaluation de l'obligation existante lorsque des indices objectifs suffisants existent qu'une promulgation de cette législation est quasiment certaine.

En cas de révision postérieure du montant estimé, le changement est pris en compte de manière prospective (cf. § 3.4).

### **3.2 - Évaluation brute hors remboursements attendus**

En application du principe de non-compensation des actifs et des passifs, lorsqu'un tiers s'est engagé à rembourser tout ou partie des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation, le montant de la provision ne peut pas être compensé avec le montant d'un remboursement attendu (Cf. article 323-8 précité). La provision traduisant l'obligation doit être comptabilisée en totalité au passif et une créance est comptabilisée distinctement à l'actif, si et seulement si, il est quasiment certain que l'entreprise sera remboursée de ses dépenses. Le montant de la créance ne peut excéder le montant de la provision.

Les modalités de comptabilisation en cas de prise en charge totale ou partielle des coûts de démantèlement ou de remise en état par un tiers sont détaillées au paragraphe 4.

### **3.3 - Actualisation**

**Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation.**

Il en résulte qu'en raison de l'échéance de décaissements de ressources qui peut être à long terme, les provisions pour démantèlement, enlèvement et remise en état de site doivent être actualisées (Cf. § 6.1 - Mesures transitoires).

#### **(i) - Détermination du taux d'actualisation**

**Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Le taux d'actualisation ne doit pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.**

A la date de première comptabilisation, la durée de référence du taux est celle correspondant aux dates auxquelles les décaissements auront lieu, c'est à dire celle qui sépare, selon les cas, la date de construction ou de mise en service de l'actif, des opérations de démantèlement, enlèvement et de remise en état (en plusieurs phases éventuellement).

Les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent sont effectuées par rapport à un taux sans risque de type obligations d'Etat. Les risques inhérents au passif, sont soit inclus dans le taux, soit pris en compte pour estimer le montant des décaissements futurs, par exemple en probabilisant différents scénarios de prix et/ou d'échéanciers de décaissement. (Cf. § 6.1 - Mesures transitoires)

#### **(ii) - Détermination des décaissements futurs**

Les montants des décaissements tels qu'ils auront lieu au terme de l'utilisation ou de la durée de vie de l'actif seront fonction de :

- l'évolution de la législation sur les démantèlements et les remises en état de site,
- l'évolution de la technologie et des techniques employées, des coûts de la main d'œuvre et des matières utilisées,
- du délai estimé après la date de fin d'utilisation de l'immobilisation corporelle pour effectuer les opérations effectives de démantèlement.

En cas d'actualisation, les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site pris en compte dans l'évaluation de la provision sont ceux estimés aux dates de décaissement prévues et aux conditions économiques à cette même date. De ce fait, il est nécessaire d'estimer les évolutions de coûts, entre les coûts tels qu'ils peuvent être actuellement déterminés et les coûts aux dates de décaissement s'agissant d'obligations à long terme. Cette estimation nécessitera le plus souvent de prendre une hypothèse d'évolution des coûts (taux d'inflation à long terme par exemple).

### **3.4 - Changements d'estimation**

La variation du montant estimé du passif relatif au démantèlement, à l'enlèvement ou à la remise en état de site a pour contrepartie la modification du montant de l'actif concerné (montant de l'actif immobilisé y compris les éléments du coût représentatifs des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état).

Les variations de l'évaluation d'un passif existant relatif au démantèlement ou à la remise en état de site qui résultent :

- des variations de l'échéancier (si la provision est évaluée sur une base actualisée) ou,
- des variations du montant estimé de ressources nécessaires pour éteindre l'obligation à la date de décaissement (y compris les effets d'un changement d'estimation de l'augmentation des prix si la provision est évaluée sur une base actualisée) ou,
- d'une variation de taux d'actualisation (si la provision est évaluée sur une base actualisée),

doivent être ajoutées ou déduites du coût de l'actif concerné (i.e. actif sous-jacent et actif de démantèlement) dans la période où intervient le changement d'estimation.

Si l'ajustement conduit à une augmentation de la valeur nette comptable de l'actif concerné, cela peut constituer un indice de perte de valeur, devant donner lieu à la réalisation d'un test de dépréciation. Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable, l'entreprise doit constater une dépréciation.

Le montant amortissable de l'actif ainsi modifié (à la hausse ou à la baisse) est amorti de manière prospective en fonction de sa durée d'utilisation. Par conséquent, une fois que l'actif correspondant a atteint le terme de son utilisation, toutes les variations ultérieures du passif doivent être comptabilisées en résultat au fur et à mesure qu'elles se produisent.

Si l'ajustement conduit à une diminution de la valeur nette comptable de l'actif concerné, le montant éventuellement déduit du coût total de l'actif, y compris de l'actif de démantèlement ne doit pas excéder sa valeur nette comptable. Cette reprise de provision analysée comme une dépréciation dans les comptes individuels, au sens de l'article 322-5 du règlement n° 9-03, doit être imputée en priorité sur l'actif de démantèlement et pour le coût résiduel sur l'actif sous-jacent. Cette dépréciation réduit d'autant le montant amortissable sur la durée restant à courir. Si une diminution du passif excède la valeur nette comptable de l'actif total, l'excédent doit être immédiatement comptabilisé en résultat.



### **3.5 - Évaluation ultérieure – Amortissements**

En application des dispositions de l'article 321-10.1 (3<sup>ème</sup> tiret), les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site « font l'objet [dans les comptes individuels] d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode ».

Par ailleurs, l'assemblée plénière du CNC du 27 octobre 2004 a précisé « que ces coûts feront l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée (calquée sur la durée d'exploitation ou de production de l'actif) que pour son mode linéaire ».

Toutefois, quand l'actif sous-jacent est amorti selon le mode des unités de production, ce dernier peut être retenu pour l'actif de démantèlement.

### **4 - Modalités de comptabilisation en cas de prise en charge totale ou partielle des coûts de démantèlement ou de remise en état de site par un tiers**

Les coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état de site peuvent, dans certaines situations, être pris totalement ou partiellement en charge par un tiers (par exemple un client), sans que l'entreprise soit dégagée même partiellement de son obligation légale, contractuelle ou implicite de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état. L'entreprise titulaire de l'obligation comptabilise la totalité du passif de démantèlement et constate un actif de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état à concurrence de la quote part de démantèlement qui lui incombe.

La différence, i.e. la quote part des coûts de démantèlement prise en charge par un tiers, sera constatée sous forme de créance à l'actif. Cette dernière sera comptabilisée selon les modalités du contrat, quand le remboursement de la part du tiers est certain dans son principe et dans son montant. Cette créance doit être actualisée dès lors que l'effet de l'actualisation est significatif et que l'actualisation du passif sera rendue obligatoire ou est déjà appliquée.

Concernant l'incidence au niveau du compte de résultat :

- la charge d'amortissement porte sur la quote-part de démantèlement restant à la charge de l'entreprise et comptabilisée comme un élément du coût de l'actif concerné ;
- la charge financière de désactualisation porte sur la totalité du passif comptabilisé ;
- les produits financiers générés par la créance du fait de son actualisation sont enregistrés en résultat financier.

### **5 - Présentation au bilan et au compte de résultat – Informations en annexe**

#### **5.1 - Bilan**

Les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site sont présentés avec les coûts d'acquisition ou de production des actifs sous-jacents. La créance pour remboursement des coûts de démantèlement par un tiers le cas échéant, est présentée séparément.

#### **5.2 - Compte de résultat**

La charge de désactualisation correspond à la prise en compte de l'actualisation sur le passif de démantèlement au titre de la période écoulée. La désactualisation est comptabilisée en charges financières et non en dotation aux provisions.

Le produit, lié le cas échéant à l'actualisation de la créance pour remboursement des coûts par un tiers est enregistré en produits financiers.

### **5.3 - Informations à donner en annexe**

#### **Informations requises concernant la provision pour coût de démantèlement :**

- Informations quantitatives prévues à l'article 531-2/4 du règlement n° 9-03 et :
  - augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation.
- Informations qualitatives :
  - brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant ;
  - indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties ;
  - principales hypothèses retenues concernant des événements futurs; en cas d'actualisation des provisions, mention de l'hypothèse retenue en matière de taux d'actualisation ;
  - montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de la créance qui a été comptabilisée pour ce remboursement attendu.

#### **Informations requises concernant les passifs éventuels prévus à l'article 531-2/4 précité**

#### **Rappel des informations requises concernant les immobilisations corporelles prévues à l'article 531-2/3**

## **6 – Dispositions transitoires et mesures de première application**

### **6.1 - Dispositions transitoires relatives à l'actualisation**

**En raison des conséquences fiscales résultant de la première application, les entreprises ont demandé à la Direction de la législation fiscale d'envisager des mesures d'étalement de l'écart imposable. Ces mesures ainsi que les modalités de détermination du taux d'actualisation sont en cours d'examen par le groupe « actualisation » avec la DLF.**

**Pour ces différents motifs, le Comité décide de reporter la date d'application obligatoire de l'actualisation.**

### **6.2 - Mesures de première application**

Il est rappelé que l'article 17 du règlement n° 2004-06 prévoit les modalités de première application suivantes :

*« Les changements résultant de la première application du présent règlement sont traités de manière rétrospective en application des dispositions de l'article 314-1 du règlement n°99-03.*

*Par mesure de simplification, les entités peuvent procéder au seul reclassement des valeurs nettes comptables, au regard des nouvelles définitions et conditions de comptabilisation sans modifier leur valeur. Les montants qui ne répondent pas aux nouvelles définitions et conditions sont sortis de l'actif. Dans les deux cas, la méthode retenue est appliquée à l'ensemble des actifs ».*

### 6.2.1 - Application rétrospective

En application de l'article 314-1 du règlement n° 99-03, « l'effet après impôt de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée ».

Il conviendrait donc en principe, pour déterminer l'élément du coût de l'immobilisation corporelle représentatif des coûts de démantèlement, enlèvement et de remise en état :

- d'estimer le coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état, tel qu'il aurait été évalué à la date de construction ou de mise en service de l'installation, sur la base des estimations de coûts à cette date, des échéanciers prévus à cette date entre la date de construction ou de mise en service et les dates de décaissements prévus, et du taux d'actualisation à cette date,
- de tenir compte depuis la date de construction ou de mise en service de toutes les variations de valeur du passif de démantèlement, liées à la réestimation des coûts, du taux d'inflation, du taux d'actualisation et des échéanciers prévus, venant en correction du coût de l'immobilisation corporelle.

**Toutefois, IFRS 1<sup>1</sup> prévoit une exemption à cette méthode de reconstitution du coût, consistant à appliquer à la date de transition, le taux d'actualisation moyen pour la période entre la date de construction ou de mise en service et la date de transition, ainsi que la dernière durée d'amortissement connue de l'immobilisation corporelle pour calculer la valeur nette de l'actif de démantèlement à la date de première application.**

**Le Comité considère que les entreprises peuvent, au cas d'espèce, retenir les mesures de première application d'IFRS 1 pour les comptes individuels, tout en adaptant les dispositions prévues ci-dessus concernant la date d'application obligatoire de l'actualisation comme suit :**

- à la date du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, reconstitution de la valeur nette du coût de démantèlement sur la base de la provision pour démantèlement, enlèvement et de remise en état, calculée au 1<sup>er</sup> janvier 2005, et amortie entre la date construction ou de mise en service et cette date d'ouverture, sur la base de la dernière durée d'amortissement connue de l'immobilisation corporelle ;
- à la date d'ouverture du premier exercice où l'actualisation est pratiquée, reconstitution de la valeur nette du coût de démantèlement sur la base de la provision pour démantèlement, enlèvement et remise en état calculée à la date d'ouverture, actualisée à la date de construction ou de mise en service sur la base du taux d'actualisation moyen constaté sur la période, entre la date de construction ou de mise en service et cette date d'ouverture, et amortie entre la date de mise en service et cette date d'ouverture, sur la base de la dernière durée d'amortissement connue de l'immobilisation corporelle.

### 6.2.2 - Application prospective dite de réallocation des valeurs nettes comptables

Cette méthode, introduite par l'article 17 du règlement n° 2004-06, consistant à reclasser les valeurs nettes comptables au regard des nouvelles règles de définition et de comptabilisation des actifs, n'est pas applicable au cas d'espèce, car les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site doivent être évalués selon les règles précisées ci-avant, correspondant aux règles d'évaluation de la provision et selon les dispositions transitoires précitées.

---

<sup>1</sup> IFRS 1 : Première adoption des Normes internationales d'information financière.

### ***6.3 - Décalage de première application pour les entreprises cotées établissant des comptes consolidés***

Le règlement n° 2004-06 s'applique aux comptes des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 alors que la première application des normes internationales aux comptes consolidés des sociétés cotées débute au 1<sup>er</sup> janvier 2004 (année de référence).

Pour éviter aux entreprises concernées de procéder à de nouveaux calculs dans les comptes individuels au 1<sup>er</sup> janvier XX, il est proposé qu'elles puissent retenir les valeurs « consolidées » au 1<sup>er</sup> janvier XX, dès lors que les groupes ont opté pour la reconstitution du coût historique dans leurs comptes consolidés (option IFRS 1). Il est considéré en effet que la reprise, dans les comptes individuels au 1<sup>er</sup> janvier XX, des valeurs consolidées à cette date, constitue une estimation raisonnable de l'approche rétrospective prévue par l'article 314-1 du règlement n° 99-03.

---

**Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, décembre 2005**