

# Accountancy & Tax

Édition spéciale de la revue trimestrielle Accountancy & Tax [www.iec-iab.be](http://www.iec-iab.be) | N° 2/4



**IAS 2**  
Stocks

**IAS 36**  
Dépréciation d'actifs

# Sommaire

## **Accountancy&Tax**

Édition spéciale de la revue trimestrielle  
Accountancy&Tax N° 2/4

### **ADMINISTRATION ET RÉDACTION**

IEC, Rue de Livourne 41, 1050 Bruxelles  
Tél: +32 2 543 74 90 – Fax: +32 2 543 74 91  
E-mail: info@iec-iab.be

### **COORDINATION DE LA RÉDACTION**

M. Tilmant  
E-mail: m.tilmant@iec-iab.be

### **COMPOSITION DU GROUPE DE TRAVAIL**

B. Bruggeman, A. Claes, M. Claes, J.-M. Cougnon,  
N. De Beule, J. De Blay, G. Delvaux, R. Lassaux, P. Raxhon,  
I. Richelle, P. Rottiers, R. Verheyen, J. Verhoeve

### **ÉDITEURS**

Intersentia, Groenstraat 31, 2640 Morstel  
www.intersentia.be  
Anthemis, Chemin du Cyclotron 6, 1348 Louvain-la-Neuve  
www.anthemis.be

### **ILLUSTRATEUR**

D. Juchtmans

### **ÉDITEUR RESPONSABLE**

G. Delvaux, Rue de Livourne 41, 1050 Bruxelles

ISSN 1375-9868

Les auteurs, le comité de rédaction et l'éditeur veillent  
à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne  
pourraient toutefois engager leur responsabilité.

## **Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC)**

Créé par les lois des 21 février 1985 et 22 avril 1999

### **COMITÉ EXÉCUTIF**

Président : G. Delvaux  
Vice-président : E. Vercammen  
Secrétaire-trésorier : B. Vanderstichelen  
Secrétaire : C. Baert

### **CONSEIL**

Président : G. Delvaux  
Vice-président : E. Vercammen  
Membres : C. Baert, A. Bert, M. Claes, C. Cloquet,  
J. De Blay, I. Dierickx, M. Dumont, P. Jaillot,  
B. Vanderstichelen, P. Van Dievoet, J. Van Wemmel,  
D. Van Zegbroeck

### **DIRECTEUR GÉNÉRAL**

E. Steghers

## **3 Introduction**

Les analyses du groupe de travail IAS/IFRS  
– Fiscalité de l'IEC : suite

## **7 IAS 2**

Stocks

## **21 IAS 36**

Dépréciation d'actifs

## **27 Complément à l'édition spéciale n° 1/4 – IAS 16 :**

Immobilisations corporelles

# Les analyses du groupe de travail IAS/IFRS – Fiscalité de l'IEC : suite

Jos De Blay  
Expert-comptable – Conseil fiscal

## Introduction

Le droit comptable belge a eu 30 ans en octobre 2006. Pas de grande fête retentissante, cependant, essentiellement parce que les normes IAS/IFRS ont requis énormément d'attention en 2006 dans les médias professionnels.

### 1. Un bref aperçu historique

Pour rappel, la directive européenne 1606/2002 impose notamment les normes IAS/IFRS pour chaque exercice qui commence le 1er janvier 2005 ou à une date ultérieure pour l'élaboration des comptes annuels consolidés des entreprises cotées en Bourse.<sup>1</sup>

Les instances européennes ont décidé d'édicter cette directive sous la pression de diverses circonstances, dont :

- l'internationalisation croissante du monde des affaires ;
- la volonté de certaines entreprises européennes de se faire coter sur des bourses non européennes ;
- les scandales boursiers survenus au sein de diverses entreprises cotées en Bourse, les différences entre les normes comptables américaines et les normes

comptables européennes ayant parfois été mises en évidence ;

- certains groupes multinationaux comptaient encore récemment pas moins de trois cadres de référence comptables pour l'élaboration de leurs comptes annuels consolidés, à savoir :
  - les deux directives européennes relatives aux comptes annuels (4e et 7e Directives) qui sont le résultat de compromis entre les États membres et prévoient donc une multitude de possibilités de choix pour les États membres ; ces nombreuses options ne garantissaient pas une possibilité de comparaison des comptes annuels des entreprises en Europe ;
  - les normes IAS qui sont initialement édictées par l'IASC.<sup>2</sup> Ces normes n'étaient toutefois pas obligatoires et ont donc été appliquées plus ou moins strictement par les comptables, les entreprises, etc. ;
  - les normes US-GAAP.

La directive 2003/51/CE du Parlement européen<sup>3</sup> et du Conseil du 18 juin 2003 en adaptation des directives comptables communautaires en vigueur permet également aux États membres d'adapter leur droit comptable national aux normes IAS/IFRS.

<sup>1</sup> Les entreprises dont les titres sont, à la date du bilan, admis pour le commerce sur le marché réglementé d'un État membre.

<sup>2</sup> L'International Accounting Standards Committee a été instauré le 29 juin 1973. Le monde des rapports financiers avait besoin d'accords internationaux. Des représentants d'Australie, du Canada, d'Allemagne, de France, du Japon, du Mexique, des Pays-

Bas, du Royaume-Uni, d'Irlande et des États-Unis se sont réunis pour former l'IASC.

<sup>3</sup> On entend par-là la directive européenne 2003/51/CE du 18 juin 2003 modernisant les directives relatives aux comptes annuels, J. O. du 17 juillet 2003, n° L 178, p. 16 et suivantes, citée plus loin dans le texte sous le nom de *Directive de modernisation*.

## INTRODUCTION

Provisoirement, le législateur belge s'est contenté de ne transposer que les dispositions contraignantes de ladite Directive de modernisation<sup>4</sup> en droit comptable belge, et le droit belge relatif aux comptes annuels, comme vous le connaissez tous très bien, reste donc pour l'instant intégralement d'application pour les comptes annuels statutaires des entreprises tant cotées que non cotées en Bourse. La Belgique n'a temporairement pas choisi de permettre aux entreprises ni de les contraindre à dresser leurs comptes annuels statutaires et à les publier dans le respect de l'application des normes IAS/IFRS.

### 2. Le droit comptable belge et les normes IAS/IFRS : un concept différent

Une différence importante entre le droit belge relatif aux comptes annuels et les normes IAS internationales est que le droit belge se base sur le concept des prix de revient historiques, tandis que le concept IAS est en principe plutôt fondé sur la valeur marchande. Les règles IAS visent en effet à informer continuellement les actionnaires au sujet de la valeur actionnariale de leur entreprise, et la plupart des experts s'accordent à dire que cette méthode entraîne une plus grande volatilité des fonds propres et des résultats des entreprises.

### 3. Situation dans les divers pays européens

À l'exception de Malte, aucun État membre de l'UE n'a obligatoirement imposé les normes IAS pour les comptes annuels statutaires de toutes les entreprises.

Il s'est entre-temps clairement avéré que tout le monde en Europe ne se montre pas particulièrement enthousiaste à l'idée d'une application généralisée des normes IAS. Il ressort du tableau de planning tenu à jour jusqu'au 15 mai 2006 concernant l'implémentation de la réglementation IAS 1606/2002 au sein de l'UE et de l'EEE<sup>5</sup> que les divers États membres ont fait des choix très divergents quant à l'introduction du standard de référence IAS/IFRS dans leur droit comptable national. **Ainsi, seuls quelques pays – jusqu'à présent – permettent que les comptes annuels**

**statutaires soient établis selon le standard IAS. Excepté Malte, aucun pays n'a d'ailleurs jusqu'à présent choisi de contraindre toutes les entreprises à implémenter les règles IAS pour leurs comptes annuels statutaires simples.** Vous trouverez le tableau complet reprenant des informations détaillées à ce sujet par pays de l'UE et de l'EEE à l'adresse suivante :

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf)

Planned Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA (Date 15/05/2006).

**À l'exception de Malte, aucun État membre de l'UE n'a obligatoirement imposé les normes IAS pour les comptes annuels statutaires de toutes les entreprises**

### 4. Les analyses du groupe de travail « IAS/IFRS – Fiscalité » de l'IEC

Toutes ces constatations ne peuvent cependant pas conduire à la sous-estimation de l'importance des évolutions précitées, tant pour les grandes entreprises, cotées en Bourse ou non, que pour les petites et moyennes entreprises et, bien sûr, pour les experts-comptables.

Étant donné l'importance de ces évolutions portant sur l'éventuelle introduction du concept IAS dans le droit comptable belge, la Commission des Normes comptables a entre-temps créé trois groupes de travail.<sup>6</sup> On s'attend à ce qu'ils soumettent leurs conclusions au gouvernement cette année encore.

<sup>4</sup> Directive européenne 2003/51/CE du 18 juin 2003 modernisant les directives relatives aux comptes annuels, *Pb. EU* du 17 juillet 2003, n° L 178, p. 16 et suivantes.

<sup>5</sup> EEE (Espace Economique Européen) : ce sont tous les pays de l'UE, plus l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège.

<sup>6</sup> J. DE BLAY, « Premières analyses du groupe de travail "IAS/IFRS – Fiscalité" de l'IEC », *Accountancy & Tax*, n° 3/2006 – Edition spéciale n° 1/4, p. 6 et suivantes.

L'IEC n'a pas non plus perdu de temps, et le « Groupe de travail IAS/IFRS – Fiscalité » a été fondé au sein de la commission des conseils fiscaux en 2005, dans le but de mettre des outils de travail à la disposition des membres, grâce à l'analyse de plusieurs normes IAS, à leur comparaison avec le droit comptable belge, à l'étude des différences entre les normes IAS/IFRS et le droit comptable belge et à la définition du possible impact fiscal de ces divergences.<sup>7</sup>

Il ressort également d'une récente étude académique<sup>8</sup> que l'étude des implications fiscales d'une éventuelle introduction du cadre de référence IAS/IFRS attire – à juste titre – l'attention du monde professionnel de la comptabilité. Nous reviendrons sur cet article intéressant dans une prochaine édition spéciale.

Dans la précédente édition spéciale d'Accountancy & Tax, vous pouviez déjà prendre connaissance des premières analyses<sup>9</sup> du groupe de travail, à savoir :

1. IAS 11 : Projets exécutés pour le compte de tiers (contrats de construction)
2. IAS 16 : Immobilisations corporelles
3. IAS 37 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

Dans cette édition, nous vous présentons deux nouvelles analyses :

4. IAS 2 : Stocks
5. IAS 36 : Dépréciation d'actifs

Afin d'être complets, nous vous rappelons que ces articles veulent surtout attirer l'attention sur plusieurs divergences fiscales notoires entre le droit belge des comptes annuels et les normes IAS/IFRS, l'intention n'étant pas d'en dresser une liste exhaustive. Dans le cadre de la mission du groupe de travail (la publication de plusieurs textes techniques pour les membres), toutes les distorsions fiscales observées ne sont d'ailleurs pas abordées *in extenso*. L'ensemble des règles IFRS se compose en effet de centaines de pages de réglementation très détaillée.

<sup>7</sup> G. DELVAUX et E. VERCAMMEN, « Au cœur des débats », Accountancy & Tax, n° 3/2006 – Edition spéciale n° 1/4, p. 3.

<sup>8</sup> O.H. JACOBS, C. SPENGLER, T. STETTER et C. WENDT, "EU Company Taxation in case of a common tax base: a computer based

#### • IAS 2 : Stocks

De nombreuses notions sont identiques dans les deux standards comptables. Les principales différences suivantes peuvent être observées :

**Le droit comptable belge permet** de ne pas reprendre tous les frais de production indirects ou seulement une partie de ceux-ci (*indirect cost*) dans l'évaluation des stocks. Dans ce cas, les stocks sont évalués en fonction des coûts directs et l'application de cette option doit être mentionnée dans l'annexe (*direct cost*).

Selon la norme IAS, les frais de production indirects font toujours partie du prix de revient, de sorte que les entreprises n'ont pas la possibilité de limiter la valeur de leurs biens en traitement et de leurs commandes en cours d'exécution aux frais de production directs.

La méthode LIFO, autorisée par le droit belge, ne peut pas être appliquée selon la norme IAS 2.

Ces deux différences auront généralement des implications fiscales qui, dans de très nombreux cas, conduiront à l'anticipation de la pression fiscale et même, dans des cas assez exceptionnels, à l'imposition de résultats que cette entreprise ne réalisera finalement jamais.

#### • IAS 36 : Dépréciation d'actifs

L'impact fiscal de l'implémentation de cette norme se situe sur le plan de la contre-passation d'une perte de dépréciation. Selon le standard IAS, cela engendre en principe une augmentation du bénéfice imposable. C'est également le cas en vertu du droit comptable belge, sauf s'il est fait usage de la possibilité prévue à l'art. 100 de l'A.R. C. soc. en vue de comptabiliser directement la reprise de dépréciation dans le poste plus-values de réévaluation ou de la possibilité défendue par la doctrine (*S. Van Crombrugge, Vennootschap en Belasting, deel III, 3-820*), afin d'affecter un montant égal à la reprise des amortissements complémentaires ou exceptionnels à un ou plusieurs comptes de passif distincts, afin de satisfaire à la condition d'intangibilité (traitement en tant que plus-value non réalisée).

calculation and comparison using the enhanced model of the European tax analyzer", Intertax, Vol. 33, n° 10, 2005, pp. 414-428.

<sup>9</sup> Accountancy & Tax, n° 3/2006 – Edition spéciale n° 1/4, p. 10 et suivantes.

## INTRODUCTION

### **Novembre 2006 : important revirement de la Commission européenne. Les PME européennes vont-elles quand même échapper aux règles IFRS ?**

Si l'on entend introduire les normes IAS/IFRS dans le droit comptable belge, il est recommandé toutefois de le faire avec prudence. Les analyses montrent une nouvelle fois l'importance de respecter la neutralité fiscale dans le cadre de cette (r)évolution.

Comme indiqué dans l'annexe spéciale précédente<sup>10</sup>, l'IASB a reconnu entre-temps que la complexité des règles IFRS impose des charges administratives trop lourdes aux PME. Normalement, l'IASB devrait finaliser en 2007 une version « allégée » de ces IFRS, destinée aux PME.

Reste cependant à savoir si cet exercice sera encore utile.

Le 14 novembre 2006, la Commission européenne a en effet adressé une proposition très étonnante au Comité de réglementation comptable. La Commission propose de ne pas suivre les normes définies par l'IASB pour les PME. La Commission entend alléger et simplifier considérablement les charges administratives des entreprises au sein de l'UE, de manière à les réduire de 25 %. La Commission fait valoir à cet égard que le projet actuel de l'IASB pour les PME ne simplifie pas suffisamment les charges administratives. Et ce, d'autant plus que les normes IFRS sont destinées aux utilisateurs externes, comme les actionnaires, et non à l'administrateur/propriétaire de l'entreprise.

Bref, la Commission ne croit pas au projet PME de l'IASB. Le projet prévoit surtout une application des lourdes normes IFRS par les PME.<sup>11</sup>

Pour les PME, la Commission veut moderniser la quatrième directive. Les grandes entreprises, en revanche, seront éventuellement soumises à terme aux normes IFRS. En outre, la Commission souhaite visiblement aussi relever sensiblement les seuils à partir desquels une entreprise est qualifiée de grande entreprise. A l'heure actuelle, ces seuils sont de 7,3 millions d'euros de chiffre d'affaires, 3,65 millions d'euros de total du bilan et 50 travailleurs.

Ce n'est que lorsque deux de ces critères sont dépassés que l'entreprise est considérée comme grande. Une entreprise occupant au moins 100 travailleurs est toujours considérée comme grande.

Si cette piste devait être suivie, ce serait une bonne nouvelle pour les charges administratives des PME, mais elle serait aussi de nature à réduire le domaine d'activité réservé aux réviseurs d'entreprises, qui perdraient une partie de leurs mandats.

Si l'Europe persiste dans cette voie, le débat sur l'éventuelle instauration des règles IFRS et les éventuelles discordances fiscales ne serait plus d'actualité que pour les grandes entreprises, qui pourraient être soumises à l'avenir aux normes IFRS. Dans un tel cas, le lien entre le droit comptable et le droit fiscal pourrait être maintenu (du moins, en ce qui concerne les PME). Les grandes entreprises seraient dès lors vraisemblablement contraintes d'établir deux comptes annuels.

Nous attendons avec impatience de voir comment évoluera ce dossier et ne manquerons pas de le suivre de près pour nos membres et leurs clients.

Je tiens à remercier tous les auteurs des articles écrits dans ce cadre pour la réalisation des analyses comparatives et pour leur précieuse contribution pendant les réunions mensuelles du « Groupe de travail IAS/IFRS – Fiscalité ».

*Commission des conseils fiscaux*

*Composition du groupe de travail IAS/IFRS – Fiscalité*

*Président*

Jos DE BLAY

*Membres néerlandophones*

Bernard BRUGGEMAN

André CLAES

Nancy DE BEULE

Patrick ROTTIERS

Ria VERHEYEN

Jan VERHOEYE

*Membres francophones*

Micheline CLAES

Jean-Marie COUGNON

Gérard DELVAUX

Roger LASSAUX

Philippe RAXHON

Isabelle RICHELLE

<sup>10</sup> J. DE BLAY, « Premières analyses du groupe de travail "IAS/IFRS – Fiscalité" de l'IEC », *Accountancy & Tax*, n° 3/2006 – Edition spéciale n° 1/4, p. 8, note de bas de page 7. Le projet PME (SME) de l'IASB.

<sup>11</sup> J. VERHOEYE, « Europa wil IFRS-regels niet voor kleine en middelgrote ondernemingen », *De Tijd*, 28 novembre 2006, p. 17.

# NORME IAS 2 : STOCKS

## A. SOURCE

Publiée dans le règlement européen CE n° 1725/2003 du 29 septembre 2003, cette norme a été postérieurement révisée par l'IASB (projet Improvement). La version à jour de l'IAS 2 est publiée dans le règlement CE n° 2238/2004 du 29 décembre 2004 qui annule et remplace celle ayant fait l'objet du règlement antérieur ainsi que l'interprétation relative SIC 1 « Cohérence des méthodes – Différentes méthodes de détermination du coût des stocks ». La principale modification porte sur l'abandon de la méthode LIFO. Publiés par l'IASB le 18 décembre 2003, elle est applicable aux états financiers relatifs aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, une application anticipée étant cependant encouragée, auquel cas il convenait d'en faire mention dans l'annexe.

## B. OBJECTIF

La norme IAS 2 définit la valorisation des actifs destinés à être vendus dans le cours normal de l'activité. Elle précise les coûts à inclure dans les stocks ainsi que ceux à reconnaître en charges, l'évaluation des provisions sur stocks ainsi que les méthodes de valorisation des stocks.

## C. TEXTE DE LA NORME

Règlement (CE) n° 2238/2004 de la Commission du 29 décembre 2004, J.O., n° L 394, 31/12/2004, pp. 0028 – 0035.

## D. PRÉCISIONS TERMINOLOGIQUES

En préliminaire, il est bon de rappeler que la valeur des stocks représente un des postes les plus importants de l'actif du bilan, tant pour l'entreprise industrielle que pour l'entreprise commerciale, et que l'évaluation de cette valeur influence incontestablement les résultats et l'appréciation de la rentabilité d'exploitation de la société.

D'emblée également, il convient de souligner que cette évaluation est quelque peu différente selon que les stocks consistent en éléments se retrouvant à l'inventaire, sans avoir subi de modification dans l'entreprise (art. 36 A.R. C. soc. du 30.01.2001), ou en éléments résultant de la production (art. 35, 37, 38, § 2, A.R. C. soc.).

a) La valeur d'acquisition ou prix du marché lorsque ce dernier prix est inférieur à la fin de l'exercice comptable pour :

- 30 PCMN Matières premières ;
- 31 PCMN Fournitures ;
- 34 PCMN Marchandises ;
- 35 PCMN Immeubles destinés à la vente acquis auprès des tiers.

La valeur d'acquisition à l'entrée correspond au prix d'achat, augmenté des droits et taxes qui grèvent celui-ci (droits d'accises, droits d'entrée et TVA non récupérable), des frais accessoires, imputables sans ambiguïté aux marchandises en cause, portés en compte par des tiers (frais de port, transport et assurance, frais de chargement, de déchargement, de halage et, éventuellement, de stockage dans les ports, et frais de commissions et de courtage à l'achat) et des frais de transport jusqu'au lieu du premier stockage (art. 69, § 1er, A.R. C. soc.).

Le prix du marché est, en principe, le prix de marché à la vente « départ entreprise » qu'on obtiendrait dans des conditions habituelles et normales de vente, compte tenu des rabais, ristournes et remises habituellement accordés par l'entreprise, sous déduction d'une décote correspondant aux frais directs normaux de vente.

Les stocks sont évalués à leur valeur d'acquisition calculée selon la méthode (à mentionner) du prix pondéré, FIFO, LIFO, d'individualisation du prix de chaque élément ou la valeur de marché si elle est inférieure.

b) Le coût de revient pour :

- 32 PCMN Produits en cours de fabrication ;
- 33 PCMN Produits finis ;
- 35 PCMN Immeubles destinés à la vente ;
- 37 PCMN Commandes en cours d'exécution, le critère d'évaluation.

Le coût de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures, les coûts de fabrication directement imputables au produit ou au groupe de produits considéré, ainsi que la quote-part des coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables au produit ou au groupe de produits considéré, pour autant que ces coûts concernent la période normale de fabrication. Le principe de base du calcul est donc celui du coût de revient intégral (*full cost*) comprenant tout ce qu'a coûté le produit jusqu'à sa mise en stock : charges directes et indirectes de production, chacune contenant des éléments variables et des éléments fixes. Faculté, pour

autant qu'il en soit fait mention dans l'annexe, est toutefois offerte de ne pas inclure dans le coût de revient des fabrications tout ou partie des frais indirects de production et de n'inclure dans la valeur des produits finis que les seules charges directes de production (*direct costing*).

c) Le coût de revient augmenté du bénéfice pris en compte (compte 371) au stade où se trouve la commande en cours (art. 69, § 2, 71 et 72, A.R. C. soc.), étant entendu que les stocks doivent figurer au bilan pour leur valeur nette après réduction de valeur.

Le coût de revient correspond au prix d'acquisition, majoré des coûts de fabrication directement imputables et de la quote-part des coûts de production indirectement imputables, pour autant que ces coûts concernent la période normale de fabrication, étant entendu qu'il s'agit d'une faculté, mais que si l'on ne les prend pas en considération, l'annexe des comptes annuels devra en faire mention. Si le jugement de l'expert est évidemment l'élément essentiel, une manière adéquate de résoudre le problème posé est d'indiquer avec précision, dans l'annexe des comptes annuels, les règles d'évaluation des stocks ainsi que les éléments repris dans les coûts de revient et, principalement, ce que contient la quote-part des coûts indirects de la production (voyez, notamment, la non-inclusion des charges d'intérêts – art. 38, § 2, A.R. C. soc.).

#### E. DIFFÉRENCES ENTRE IAS/IFRS ET NORMES COMPTABLES BELGES

	IAS/IFRS	NORMES COMPTABLES BELGES	
	<p><b>Sources</b> : IAS - IFRS 2 et interprétation SIC 1</p>	<p><b>Sources</b> : articles 32, 35 à 39, 41, 42, 43, 45 à 49, 69, 70 et 82 A.R. 30.01.2001 ; et Avis 132-2, <i>Bull. CNC</i>, n° 15, octobre 1984 ; Avis 152-1, <i>Bull. CNC</i>, n° 20, décembre 1987 ; Avis 126-7, <i>Bull. CNC</i>, n° 24, septembre 1989 et Avis 132-7, <i>Bull. CNC</i>, n° 36, novembre 1996.</p>	
<p><b>1. CHAMP D'APPLICATION</b></p> <p>Visé les stocks autres que :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• les travaux en cours générés par les contrats de construction (cf. IAS 11) ;</li> <li>• les instruments financiers (IAS 39) ;</li> <li>• les actifs biologiques relatifs aux activités agricoles (IAS 41).</li> </ul> <p>Les commandes en cours d'exécution, au sens du droit belge, sont visées par la norme IAS 11, Contrats de construction.</p> <p>Entrée en vigueur : exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005</p>	<p>Actifs classe 3 Stocks (comptes 30 à 35) Commandes en cours d'exécution (compte 37)</p> <p>dont l'acquisition, en cours d'exercice, est d'abord comptabilisée en charges avant d'être portée, au terme de l'exercice de leur acquisition, au bilan.</p>		

IAS 2.6	<p><b>2. IDENTIFICATION</b></p> <p><b>Définition</b> des stocks :</p> <p>a) actifs détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ;</p> <p>b) en cours de production pour une telle vente ; ou</p> <p>c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.</p>	<p>Les stocks sont, au sens technique, des actifs circulants maintenus dans le cycle des opérations économiques qui sont consommés après leur premier usage ou vendus comme tels ou après le processus de production.</p> <p>Ils incluent : voir présentation des comptes annuels.</p> <p>Les commandes en cours d'exécution sont les biens corporels et/ou les prestations constituant l'encours d'exécution d'un contrat.</p> <p>Activation forfaitaire (valeur fixe) de petit matériel et consommables.</p>	Avis 132-7, <i>Bull. CNC</i> , n° 36, nov. 1996, pp. 2-4
IAS 2.9	<p><b>3. RÈGLES DE VALORISATION</b></p> <p>Les stocks doivent être évalués au plus faible :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• du coût de revient ;</li> <li>• de leur valeur nette de réalisation.</li> </ul> <p>Pour tous les stocks, la valeur de référence est toujours le prix de vente.</p> <p><b>3.1. Coût de revient</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tous les coûts d'acquisition ;</li> <li>• les coûts de transformation ;</li> <li>• les autres coûts encourus pour amener les stocks à l'en-droit et dans l'état où ils se trouvent.</li> </ul> <p><b>3.1.1. Les coûts d'acquisition comprennent :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le prix d'achat ;</li> <li>• les droits de douane et autres taxes (autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales) ;</li> <li>• les frais de transport ;</li> <li>• les frais de manutention ; et</li> </ul>	<p>Valorisation au plus faible :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de la valeur d'acquisition ;</li> <li>• de la valeur de marché à la date de clôture de l'exercice.</li> </ul> <p>a) <i>Valeur d'acquisition</i> :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• soit prix d'acquisition ;</li> <li>• soit coût de revient ;</li> <li>• soit valeur d'apport.</li> </ul> <p>b) <i>Valeur de marché</i> : valeur de vente normale diminuée des frais de vente inhérents à celle-ci.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Marchandises destinées à être vendues</i> : prix de vente dans des conditions habituelles et normales de vente, compte tenu des remises, rabais, ristournes habituellement accordés par l'entreprise, sous déduction des frais directs normaux de vente.</li> <li>• <i>Approvisionnement (matières premières et fournitures)</i> : prix obtenu dans des conditions normales et habituelles d'achat (y compris donc les rabais), majoré d'une estimation des frais accessoires normalement incorporés au prix d'acquisition.</li> </ul>	<p>Art. 69 A.R. C. soc.</p> <p>A.R. C. soc., Art. 36 Art. 37 Art. 39</p> <p>Avis 132-6, <i>Bull. CNC</i>, n° 31, déc. 1993, pp. 24-25, et Avis 132-7, <i>Bull. CNC</i>, n° 36, nov. 1996, pp. 2-27</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• les autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services ;</li> <li>• les différences de change : voir IAS 21.21, <i>The Effects of changes in Foreign Exchange Rates</i> : cas exceptionnel, utilisation de cette option rarement appropriée ; déduction faite des rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Produits finis</i> : prix du marché à la vente « départ entreprise », dans des conditions normales et habituelles de vente, compte tenu des remises, rabais, ristournes habituellement accordés par l'entreprise, sous déduction d'une décade correspondant aux frais normaux de vente.</li> <li>• <i>Produits en cours de fabrication</i> : prix de vente net des produits finis achevés, sous déduction des coûts encore nécessaires pour leur achèvement.</li> </ul> <p>c) <i>Valeur d'apport</i> : cette valeur, qui correspond à la valeur conventionnelle des apports, ne peut excéder la valeur de marché des biens à l'achat des biens en cause.</p>	Art. 39 A.R. C. soc.
IAS 2.12	<p>3.1.2. <i>Les coûts de transformation comprennent</i> :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• les coûts directement liés aux unités produites (main-d'œuvre <i>direct cost</i>) ;</li> <li>• mais également l'affectation <i>systématique</i> des frais généraux de production fixes et variables encourus pour transformer les matières premières en produits finis.</li> </ul>	<p>Les coûts de production comprennent :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• les coûts d'achat des matières premières et consommables, et des fournitures ;</li> <li>• les frais ayant trait directement à la fabrication (par exemple : salaires directs, frais directs – consommation d'énergie, amortissements des machines –, plus, le cas échéant, les frais de sous-traitance (compte 60)) ;</li> <li>• la quote-part des coûts indirects résultant d'un processus normal de fabrication (comptes 61 à 64).</li> </ul>	Art. 37 A.R. C. soc.
IAS 2.13	<p>3.1.3. <i>Les frais généraux de production fixes</i> représentent les coûts indirects de production qui restent relativement stables, indépendamment du volume de production au cours de la période :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• amortissement et entretien des bâtiments et de l'équipement industriels ;</li> <li>• frais de gestion et d'administration de l'usine.</li> </ul>	<p>Faculté de ne pas inclure tout ou partie des coûts indirects de production (<i>indirect cost</i>). Dans ce cas, les stocks sont évalués au coût direct et l'utilisation de cette faculté doit être mentionnée dans l'annexe (<i>direct cost</i>).</p>	Art. 37 A.R. C. soc. Avis 132-7, <i>Bull. CNC</i> , n° 36, nov. 1996, p. 22
IAS 2.13	<p>3.1.3.1. <i>Les frais généraux de production variables</i> sont les coûts indirects qui varient directement ou presque avec les volumes de production – main-d'œuvre indirecte (personnel affecté à la réception des matières premières, personnel affecté au transport des stocks) et matières premières indirectes (emballages, carburant, installations) – calculés d'après la capacité normale de production (le coût de la sous-activité ne peut pas être imputé aux stocks).</p>	<p>Les frais indirects de production ne sont inclus dans le prix de revient des en-cours ou des produits finis que sur la base d'une activité normale, en sorte que les charges qui résultent d'une sous-utilisation de la capacité de production sont portées directement en compte de résultats.</p>	

IAS 2.15	3.1.3.2. <i>Les autres coûts</i> sont inclus dans la valorisation des stocks dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Exemple : frais généraux autres que ceux de production (ventes) ou coûts de conception de produits destinés à certains clients spécifiques.		
IAS 2.16	3.1.4. <i>Certains autres coûts sont exclus</i> du coût de revient des stocks : <ul style="list-style-type: none"> <li>les montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production (IAS 2, 16, a), Comptabilisation en charges ;</li> <li>les coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de production ;</li> <li>les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ;</li> <li>les frais de commercialisation.</li> </ul>	L'avis 132-7 exclut du coût de revient des stocks tous les frais anormaux : <ul style="list-style-type: none"> <li>consommation exceptionnelle de matières premières, sous-utilisation de capacité et autres pertes qui ne se produisent pas dans un processus normal de fabrication... ;</li> <li>frais de R&amp;D ;</li> <li>frais généraux administratifs et relatifs à la vente.</li> </ul>	Avis 132-7, <i>Bull. CNC</i> , n° 36, nov. 1996, pp. 2-27
IAS 2.17	L'IAS 23, « <i>Borrowing Costs</i> » identifie les circonstances limitées dans lesquelles des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks.	Les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour les financer sont incluses pour autant que les actifs soient produits sur une période excédant un an et qu'elles soient relatives à la période de fabrication de ces stocks ou d'exécution de ces commandes (cycle normal de production).	Art. 38, al. 2, A.R. C. soc. Avis 126-7, <i>Bull. CNC</i> , n° 24, sept. 1989, p. 13
IAS 2.19	3.1.5. <i>Coût de revient des stocks d'un prestataire de services</i> : Main-d'œuvre et autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement et les frais généraux attribuables à la prestation de services (coût des installations, de formation, de transport). Les frais de main-d'œuvre et les autres coûts engendrés par le personnel affecté aux ventes et à l'administration en général (autre que celui affecté aux activités de production) sont exclus et doivent être comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Peu significatif en raison de l'application de l'IAS 18, qui pose le principe de la reconnaissance des activités de service sur base du degré d'avancement de la prestation, en sorte que les revenus doivent être pris en compte durant la période au cours de laquelle ces services ont été rendus.	Le problème des prestataires de services n'est pas directement traité par le cadre comptable belge. Néanmoins, il n'y a pas d'opposition avec les normes IAS/IFRS.	

IAS 2.13	<p><b>3.2. Imputation - règles de répartition</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La méthode du coût direct (comptabilisation de l'ensemble des frais généraux de production en charges de l'exercice) n'est pas autorisée.</li> <li>• L'affectation des frais généraux fixes de production est fondée sur la capacité normale des installations de production. Différente de l'utilisation maximale des moyens de production, la capacité normale correspond de façon réaliste à la production moyenne susceptible d'être réalisée sur un certain nombre d'exercices ou de saisons (IAS 2.13). En cas de production anormalement basse, les frais sont pris en charges. En cas de pic de production, l'affectation de ces frais est diminuée sur base de l'utilisation effective des installations de production.</li> <li>• Les frais généraux variables indirects sont imputés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.</li> </ul>	<p>Comme déjà dit, une entreprise peut décider de ne pas inclure, en tout ou partie, des coûts indirects de production dans le coût de production, auquel cas, l'utilisation de cette faculté doit être mentionnée dans l'annexe des comptes annuels.</p> <p>Dans son avis 132/7, la CNC recommande de ne pas faire usage de cette faculté dans la mesure « où il en résulterait une sous-évaluation systématique de la valeur d'acquisition des stocks de produits finis ainsi que des résultats actés », difficilement justifiable au regard de l'exigence de l'image fidèle, car la méthode belge de valorisation des stocks des produits finis et des en-cours de fabrication au coût de revient direct conduit à une valeur moindre des stocks. Cette méthode a également pour effet de réduire, par la prise immédiate en compte de résultats des coûts indirects, le résultat et, par suite, la base imposable. Ces règles sont similaires aux normes IAS/IFRS.</p>	Avis 132-7, Bull. CNC, n° 36, nov. 1996, p. 22
IAS 2.14	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En cas de production simultanée de plusieurs produits (produits liés), lorsque les coûts de production ne sont pas identifiables séparément, ils doivent être répartis entre les différents produits sur une base rationnelle et cohérente (exemple donné par la norme : valeur de vente relative de chaque produit), sauf s'il apparaît qu'un des produits est plus rentable que l'autre. En pratique, la plupart des sous-produits sont non significatifs. Si cela est le cas, ils seront évalués à la valeur nette de réalisation et portés en déduction du coût de production total, le coût de production net étant alloué aux articles substantifs.</li> </ul>	<p>L'évaluation des stocks au coût standard n'est admissible que pour autant que l'entreprise dispose d'une comptabilité analytique permettant de justifier les écarts composantes du coût standard et de dégager les écarts par rapport au coût réel, avec obligation de redresser la valeur des stocks en cas d'écarts importants, sauf s'il résulte de circonstances anormales, comme des gaspillages, une sous-utilisation de la capacité de production.</p>	

IAS 2.23	<p><b>3.3. Choix d'une méthode de détermination du coût d'acquisition</b></p> <p>Éléments non interchangeables et identifiables.</p> <p>Pour les stocks non fongibles et pour les biens ou services produits et affectés à des projets particuliers, le coût doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.</p>	Idem autorisé par les avis de la Commission des Normes comptables	
IAS 2.25	<p>Pour l'ensemble des stocks, sauf ceux traités par l'IAS 2.23, et donc pour le cas où le coût de chaque élément n'est pas clairement identifiable, le coût doit être déterminé en utilisant :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• référence : FIFO ;</li> <li>• autre traitement autorisé : PMP (prix moyen pondéré) ;</li> <li>• pour des raisons pratiques, toute méthode produisant des résultats cohérents avec les principes énumérés par la norme IAS 2 (méthode du coût standard ou méthode de la marge brute), sauf la méthode LIFO désormais exclue.</li> </ul> <p>SIC 1 : obligation d'utiliser de manière constante, sur plusieurs exercices comptables, la même formule de coût pour l'ensemble des stocks ayant des caractéristiques similaires de par leur nature ou utilisation. À l'inverse, des méthodes différentes peuvent être appliquées à des stocks présentant des natures ou des usages différents.</p>	<p>L'art. 43 définit quatre méthodes d'évaluation des stocks :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• FIFO ;</li> <li>• LIFO ;</li> <li>• individualisation du prix de chaque élément ;</li> <li>• prix moyens pondérés (méthode applicable à chaque mouvement ou en fin de période, ce qui donne lieu à des valeurs de stocks différentes).</li> </ul> <p>La valorisation au dernier prix d'achat est également acceptable si le produit n'est pas soumis à des fluctuations de prix importantes.</p> <p>La méthode de la marge brute (« <i>retail inventory method</i> » ou « <i>gross profit method</i> ») est également admise – y compris fiscalement –, mais elle n'est susceptible d'être utilisée pour des marchandises situées dans des lieux de vente, dans la mesure où elle n'est valable qu'à condition d'aboutir en fait à reconstituer avec un degré suffisant d'approximation la valeur des stocks en cause.</p>	<p>Art. 43 A.R. C. soc.</p> <p>Voyez, toutefois, Avis 132-1, <i>Bull. CNC</i>, n° 9, déc. 1981, pp. 18-20</p> <p>Avis 126-7, <i>Bull. CNC</i>, n° 24, sept. 1989, p. 13</p>

IAS 2.28	<p><b>3.4. Ajustements de valeur - valeur nette de réalisation (VNR)</b></p> <p>Définition : prix de vente estimé dans des conditions normales d'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.</p> <p>Principe : les actifs ne doivent pas figurer pour un montant supérieur au montant que l'on s'attend à obtenir de leurs vente et utilisation.</p> <p>Dans certaines circonstances (diminution du prix de vente, accroissement des coûts nécessaires à l'achèvement des travaux, accroissement des frais de vente directs, endommagement de certains articles...), les stocks doivent être réduits de valeur au-dessous du coût d'acquisition, pour les ramener à leur valeur nette probable de réalisation.</p> <p>En principe, les stocks sont dépréciés à la valeur nette de réalisation (VNR) sur une base individuelle (article par article), mais il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux.</p> <p>Les estimations à la VNR sont fondées sur les éléments probants les plus fiables dont l'entreprise dispose à la date à laquelle sont faites les estimations, du montant présumé de réalisation des stocks. Une réduction de valeur constatée lors d'exercices précédents doit être extournée lorsque les conditions justifiant son existence ne se justifient plus. Des informations sur les réductions de valeur extournées au cours de l'exercice et les circonstances justifiant ces extournées doivent être produites en annexe.</p> <p>Lorsque les stocks sont vendus, leur valeur comptable doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés.</p>	<p>Au terme de l'exercice de leur acquisition, les éléments acquis en vue d'être revendus en l'état sont portés au bilan à leur prix d'achat hors TVA, majoré des frais accessoires et des frais de transport et de manutention et diminué des escomptes, rabais et subventions.</p> <p>Si la valeur de marché à la date de clôture de l'exercice est inférieure, elle doit être retenue mais ne peut être maintenue si ultérieurement la valeur de marché excède la valeur inférieure de marché antérieurement retenue. Par la suite, au terme des exercices suivants, des réductions de valeur sont, le cas échéant, appliquées sur les stocks pour tenir compte soit de l'évolution de leur valeur de marché, soit des aléas justifiés par la nature des actifs en cause ou de l'activité exercée.</p> <p>Des réductions de valeur doivent ainsi être actées :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) lorsque la valeur de marché à la clôture de l'exercice est inférieure à la valeur d'acquisition des approvisionnements, produits finis et immeubles destinés à la vente ;</li> <li>2) lorsque le coût de revient des en-cours de fabrication, majoré du montant estimé des dépenses à engager, excède le prix de vente net à la date de clôture de l'exercice.</li> </ol> <p>Des réductions complémentaires seront, le cas échéant, actées pour tenir compte de leur valeur de réalisation ou de marché. Les réductions de valeur doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi. Elles doivent être constituées systématiquement sur base des méthodes arrêtées par l'entreprise et ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice.</p> <p>Art. 32 A.R. C. soc. : base individualisée + satisfaisaire aux concepts de prudence, de sincérité et de bonne foi.</p>	<p>Art. 69 A.R. C. soc.</p> <p>Art. 69, § 1er, al. 1, A.R. C. soc.</p> <p>Art. 70, al. 1, A.R. C. soc.</p> <p>Avis 132-7, Bull. CNC, n° 36, nov. 1996, pp. 2-27</p> <p>Art. 32 A.R. C. soc. Art. 48 A.R. C. soc.</p>
IAS 2.30			
IAS 2.34			

IAS 2.36	<p>Le montant de toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur VNR et toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la VNR doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.</p> <p>Le prix des matières premières n'est pas évalué en dessous du coût s'il est attendu, malgré la réduction de la valeur de marché de la matière première, que le produit fini dans lequel la matière première sera intégrée sera vendu au-dessus de son coût. Dans le cas contraire, la valeur de remplacement devra être utilisée.</p>		
IAS 2.37	<p><b>4. INFORMATIONS DANS LES ÉTATS FINANCIERS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée.</li> <li>• La valeur comptable totale des stocks et par catégories appropriées à l'entreprise (fournitures et consommables, matières premières, travaux en cours et produits finis...), appliquée de manière constante dans le temps.</li> <li>• La valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de vente.</li> <li>• Le montant des stocks comptabilisés en charges dans la période.</li> <li>• Le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période.</li> <li>• Le montant de toute reprise de dépréciation comptabilisée en réduction de la valeur des stocks comptabilisés en charges de la période.</li> <li>• Les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks.</li> <li>• La valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.</li> <li>• Les informations concernant les valeurs comptables des différentes catégories de stocks ainsi que l'étendue des variations de ces actifs.</li> </ul> <p>Pour mémoire, les classifications usuelles des stocks sont les marchandises, les fournitures de production, les matières premières, les travaux en cours et les produits finis.</p>	<p>Informations dans les annexes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• méthode d'évaluation (FIFO, LIFO, PMP, individualisation) ;</li> <li>• principales composantes du coût de fabrication ;</li> <li>• inclusion de charges d'intérêt ;</li> <li>• écart entre valeur comptable et valeur de marché.</li> </ul> <p>Si, par application de la méthode LIFO, la valeur comptable des stocks diffère pour un montant important d'une évaluation sur la base de la valeur de marché à la date de clôture, le montant de cette différence doit être indiqué dans l'annexe.</p>	<p>Art. 28 A.R. C. soc.</p> <p>Art. 43 A.R. C. soc.</p>

## F. RÈGLES FISCALES BELGES

- **Méthodes applicables**

A défaut de dispositions contraires expresses, les différentes méthodes sont admises fiscalement (Circ. du 31 mars 1978, n° 52, *Bull. contr.*, n° 562, p. 688 et *Com.I.R.*, n° 24/96). **Sauf dérogations expresses, les prescriptions comptables valent, en effet, en matière fiscale pour les évaluations.**

**L'utilisation d'une méthode plutôt qu'une autre (par exemple, LIFO par rapport à FIFO) et le choix de l'inclusion des coûts directs ou indirects, ou seulement des coûts directs, ne sont pas sans influence sur le résultat fiscal.**

À lire la circulaire du 31 mars 1978, l'évaluation des stocks selon les méthodes LIFO et du prix moyen pondéré n'est envisageable qu'en présence d'une comptabilité suffisamment organisée (Circ. du 31 mars 1978, n° 53 à 60, et *Com.I.R.*, n° 24/96 à 24/99). Pour la méthode LIFO, en pratique peu usitée, la seule méthode admise est la « *specific goods methods* » (Circ. du 20 août 1982, *Bull. contr.*, n° 610, p. 2361, et *Avis* 132-1, *Bull. CNC*, n° 9, décembre 1981, p. 8).

Les différentes catégories de stocks peuvent faire l'objet de différentes méthodes d'évaluation, pour autant qu'une même méthode soit appliquée aux différents articles du stock identiques du point de vue de leurs caractéristiques techniques ou juridiques.

- **Réductions de valeur, moins-values**

Des réductions de valeur actées pour ramener les stocks à la valeur de marché à **la date de clôture de l'exercice**, lorsqu'elle est inférieure à la valeur d'acquisition, sont admises fiscalement (Circ. du 31 mars 1978, n° 63). La modification de la valeur de marché peut résulter de facteurs multiples : fluctuation des prix, effets de mode, obsolescence technique...

Des réductions de valeur peuvent ainsi être actées :

- pour les marchandises avariées ou démodées, en prenant alors comme référence le prix que l'on obtiendrait en vendant les éléments concernés de façon massive (par exemple, en lots à une firme concurrente – *Com.I.R.*, n° 24/87 à 24/90) ;
- pour les stocks à rotation lente, pour autant qu'il soit prouvé qu'il s'agit d'articles anciens et que les coefficients d'abattement soient réalistes (QP Havelange, du 7 juin 1978, *Bull. contr.*, n° 565, p. 1483, tribunal de 1<sup>re</sup> instance de Liège du 22 septembre 2005).

Les réductions de valeur comptabilisées dans le courant d'un exercice comptable peuvent également être admises pour autant que les circonstances qui les ont justifiées subsistent à la fin de cet exercice comptable (*Com.I.R.*, n° 48/4).

De même, les moins-values sur matières premières, produits et marchandises ne peuvent être déduites du résultat de l'entreprise que si elles sont justifiées par un inventaire régulier (*Com.I.R.*, n° 24/83 à 24/114).

Dans tous les cas, c'est l'examen *in concreto* des éléments, secteur par secteur, voire même au niveau de l'entreprise elle-même, qui est la règle (*Com.I.R.*, n° 24/109-112), l'Administration recommandant toutefois à ses fonctionnaires de faire preuve de compréhension et de modération en particulier pour les réductions de valeur sur les matières premières et les produits finis soumis à des brusques et importantes fluctuations sur le marché mondial (*Com.I.R.*, n° 24/111). Les réductions forfaitaires prévues pour le coton, la laine, le lin... ont été supprimées en ce qui concerne les inventaires établis à partir du 1er janvier 2000 (voyez ancien *Com.I.R.*, n° 24/112).

Le cas échéant, les sous-évaluations d'actif et les surévaluations du passif seront réintégrées dans le bénéfice taxable au titre de dépenses non admises (*Com.I.R.*, n° 24/80).

## G. EXEMPLE

- **Données**

L'entreprise « X » SA fabrique deux produits, A et B, au départ d'une seule matière première.

Pour le mois de janvier N, vous disposez des informations suivantes :

### Stock au 01.01

Matières premières : 20 000 kg à 40 EUR/kg  
 Matières consommables : 100 unités à 500 EUR/unité  
 Produit fini A : 300 unités à 2 500 EUR/unité  
 Produit fini B : 500 unités à 2 000 EUR/unité  
 Produit B en cours de fabrication : 250 000 EUR

### Achats de la période

100 000 kg de matières premières à 39 EUR/kg  
 Les frais de transport sur cet achat s'élèvent à 600 000 EUR.

### Charges directes

Les charges directes de la production données par les rapports de fabrication et suivant les sorties de magasin se résumement comme suit :

	Produits A	Produits B
Main-d'œuvre	2 000 heures à 500 EUR/h	2 500 heures à 500 EUR/h
Matières premières consommées	30 000 kg	40 000 kg
Matières consommables utilisées	50 unités	10 unités
Autres charges	100 000 EUR	50 000 EUR

### Charges indirectes

Les charges indirectes de l'entreprise (comprenant des services et biens divers concernant la production, les amortissements sur immeuble de production...) s'élèvent à 2 000 000 EUR et sont réparties à concurrence de 1 500 000 EUR sur les coûts de revient des produits A et B, à raison respectivement de 800 000 EUR sur A et de 700 000 EUR sur B (suivant les normes IFRS).

Les 500 000 EUR restants n'étant pas absorbés par les produits fabriqués, ceux-ci sont comptabilisés en « Résultats » (frais fixes).

### Production

Au 31.01.N, au moment de l'inventaire, les renseignements suivants vous sont transmis :

Produit fini A : 1 000 unités bonnes fabriquées  
 Produit fini B : 2 000 unités bonnes fabriquées  
 En-cours de fabrication Produit fini A : 300 000 EUR  
 En-cours de fabrication Produit fini B : 350 000 EUR

### Ventes

Produit fini A : 1 200 unités à 3 000 EUR  
 Produit fini B : 2 000 unités à 2 500 EUR

### Autres données

La valorisation des sorties s'effectue suivant la méthode du coût moyen pondéré.

- **Incidences d'application d'une méthode par rapport à l'autre**

Les charges indirectes de la production doivent être incluses dans le coût de revient en normes IFRS.

Dès lors, le résultat accusé est obéré de ces charges indirectes par rapport à la règle d'évaluation en droit comptable belge (A.R. du 30 janvier 2001) qui permet de valoriser les stocks uniquement aux coûts directs.

Tableau des résultats en IFRS

	TOTAL	PRODUIT A	PRODUIT B
Ventes = chiffre d'affaires	8 600 000	3 600 000	5 000 000
À déduire			
Coût des produits vendus	- 7 152 712	- 3 415 380*	- 3 737 332**
À déduire			
Charge de structure	1 447 288	184 620	1 262 668
Résultat net au 31.01	- 500 000		
	<b>947 288</b>		

\* Produit A : 3 415 380. Partant d'un coût de revient en droit belge de 2 149,998, il convient d'ajouter 800 000 (charges indirectes), soit 2 949 998 pour 1 000 unités (2 949,988 par unité). Les produits finis A en normes IAS correspondent au stock de départ (750 000), majoré de 1 000 unités à 2 949,998 (2 949 998), ce qui nous donne un total de 3 699 998 pour 1 300 unités, soit un prix moyen pondéré de 2 846,1523. Sachant, par ailleurs, que l'on vend 1 200 unités de A, le coût des produits vendus s'élève donc à 1 200 unités x 2 846,1523 = **3 415 380**.

\*\* Partant d'un coût de revient en droit belge de 2 971 664, il convient d'ajouter 700 000 (charges indirectes), soit 3 671 664 pour 2 000 unités (1 835,832 par unité). Les produits finis B en normes IAS correspondent au stock de départ (1 000 000) majoré de 2 000 unités à 1 835,832 (3 671 664), ce qui nous donne un total de 4 671 664 pour 2 500 unités, soit un prix moyen pondéré de 1 868,6656. Sachant, par ailleurs, que l'on vend 2 000 unités de B, le coût des produits vendus s'élève donc à 2 000 unités x 1 868,6656 = **3 737 332**.

Différence de valorisation des inventaires

Nouveau coût de revient A = 1 000 u x 2 150 (\*) = 2 150 000

Nouveau coût de revient B = 2 000 u x 1 485,833 (\*\*) = 2 971 664

	Produit fini A
300 x 2 500,00 = 750 000	1 200 x 2 230,769 = 2 676 923
<u>1 000 x 2 150,00* = 2 150 000</u>	
1 300 x 2 230,769 = 2 900 000	
Stock final au 31.1.X : 100 x 2 230,769 = 223 077	
	Produit fini B
5 000 x 2 000,00 = 1 000 000	2 000 x 1 588,66 = 3 177 320
<u>2 000 x 1 485,833** = 2 971 666</u>	
2 500 x 1 588,66 = 3 971 666	
Stock final au 31.1.X : 500 x 1 588,66 = 794 330	

\* Le prix de revient unitaire du produit (2 150) correspond au coût du produit, à savoir, en droit belge : + 1 000 000 (Main-d'œuvre) + 1 324 998 (Matières premières) + 25 000 (Matières consommables) + 100 000 (Autres frais) – 300 000 (En-cours de fabrication en fin d'exercice) = 2 149 998 pour 1 000 unités fabriquées, soit **2 149,998 (arrondi à 2 150) par unité de produit fini A**.

\*\* Le prix de revient unitaire du produit (1 485,833) correspond au coût du produit B, à savoir, en droit belge : + 1 250 000 (Main-d'œuvre) + 1 766 664 (Matières premières) + 5 000 (Matières consommables) + 50 000 (Autres frais) + 250 000 (En-cours de fabrication en début d'exercice) – 350 000 (En-cours de fabrication en fin d'exercice) = 2 971 664 pour 2 000 unités fabriquées, soit **1 485,833 par unité de produit fini B**.

*Écarts sur inventaires*

	TEL QUE VALORISÉ	Suivant possibilité en droit comptable actuel (A.R. du 30.01.2001)	DIFFÉRENCE RÉSULTAT
Produits finis A	284 620	223 077	- 61 543
Produits finis B	934 334	794 346	- 139 988
	<b>1 218 954</b>	<b>1 017 423</b>	<b>- 201 531</b>

\* Selon le droit belge, le coût des produits vendus est égal à 750 000 (produits finis en début d'exercice) + 1 000 unités au prix de revient unitaire de 2 149,998 (2 149 998), soit un total de produits finis de 2 899 998 correspondant à 1 300 unités, soit un prix moyen pondéré de 2 230,77. Sachant que l'on vend 1 200 unités, le coût des produits vendus de A est de 1 200 unités x 2 230,77, **soit un total de 2 676 924.**

\*\* Selon le droit belge, le coût des produits vendus est égal à 1 000 000 (produits finis en début d'exercice) + 2 000 unités au prix de revient unitaire de 1 485,832 (2 971 664), soit un total de produits finis de 3 971 664 correspondant à 2 500 unités, soit un prix moyen pondéré de 1 588,67. Sachant que l'on vend 2 000 unités, le coût des produits vendus de B est de 2 000 unités x 1 588,67, **soit un total de 3 177 340.**

*Tableau des résultats (suivant possibilité du droit comptable actuel)*

	TOTAL	PRODUIT A	PRODUIT B
Ventes = chiffre d'affaires	8 600 000	3 600 000	5 000 000
<u>À déduire</u>			
Coût des produits vendus	- 5 854 243	- 2 676 923*	- 3 177 320**
	2 745 757	923 077	1 822 680
<u>À déduire</u>			
Charges indirectes + Charges de structure	- 2 000 000		
Résultat net au 31.01	<b>745 757</b>		

Différence 1 <sup>re</sup> présentation = (suivant IAS 2)	947 288
<u>À déduire</u>	
Suivant présentation possible en droit comptable actuel	- 745 757
Différence de résultats constatée	201 531

Nous constatons que la méthode de répartition obligatoire prévue en IAS 2 aboutit à un résultat plus important de 201 531 EUR et à une différence de valorisation de la période sur l'inventaire.

Le grand principe en matière d'évaluation réside dans le principe de base d'application de la même méthode de valorisation d'exercice en exercice.

#### • Proposition de neutralisation des résultats lors du passage en IFRS

Lors de la première application des normes IFRS par rapport à la possibilité actuelle du droit comptable, le résultat pourrait être neutralisé en adaptant les stocks et en les débitant de l'écart constaté d'une méthode par rapport à l'autre, par la variation des stocks suivant la catégorie ou le stock mouvementés.

Corrigé en transférant le résultat constaté dans un poste de réserves de 1<sup>re</sup> application des normes IFRS par le débit d'un sous-compte, par exemple, d'un compte 68, « Transfert aux réserves/stocks », de 1<sup>re</sup> application des normes IFRS.

330 X Stocks produits finis A	61 543	
330 X Stocks produits finis B	139 988	
à 713 Variation de stocks produits finis A		61 543
à 713 Variation de stocks produits finis B		139 988
68 XX Transfert aux réserves / stock première application normes IFRS	201 531	
à 13 XX Réserve de 1 <sup>re</sup> application des normes IFRS / produits finis		201 531

#### H. CONCLUSIONS PROVISOIRES

De nombreuses notions sont analogues, en sorte que l'évaluation des stocks dans les deux référentiels n'apporte pas de modifications sensibles :

- la notion de valeur d'acquisition est identique (IAS 2, n<sup>os</sup> 7 à 9 ; CNC, avis 132-7, *Bull. CNC*, n<sup>o</sup> 36, novembre 1996), en l'occurrence l'ensemble des coûts d'acquisition, notamment les droits de douane et autres taxes non récupérables, les frais de transport et de manutention ;
- le mode d'évaluation : au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation ;
- les coûts inclus dans le prix de revient ;
- le principe d'individualisation de la sortie.

Les constats suivants vont toutefois diminuer les possibilités d'optimisation fiscale :

- **impossibilité en normes IAS de valoriser les stocks de produits finis et d'en-cours de fabrication sur la seule base des coûts de revient directs** : les coûts indirects de production font toujours partie du coût de revient, en sorte que les entreprises n'ont pas la faculté de limiter la valeur de leurs en-cours de fabrication et commandes en cours aux coûts directs de production ;
- **interdiction d'utilisation de la méthode LIFO, il est vrai peu usitée, mais toutefois toujours autorisée en droit belge.**

Gérard Delvaux, *expert-comptable et réviseur d'entreprises*  
Roger Lassaux, *conseil fiscal et conseiller auprès de la direction de l'IEC*

# IAS 36 : DÉPRÉCIATION D'ACTIFS

## A. INTRODUCTION

La norme IAS 36 prescrit quand une entité doit acter ou reprendre une perte de valeur sur actifs, ainsi que les informations qui doivent être fournies. En droit comptable belge, il s'agit d'amortissements complémentaires ou exceptionnels ou de réductions de valeur telles que prévues à l'A.R. C. soc. du 30.01.2001. Cet article compare le droit comptable belge et les normes IAS/IFRS. Il se penche également sur les différences qui existent sur le plan fiscal.

## B. TABLEAU COMPARATIF DROIT COMPTABLE BELGE VERSUS IAS/IFRS

	IAS/IFRS	DROIT COMPTABLE BELGE	
	<p><b>Sources :</b> IAS 36, IAS 38 concernant les immobilisations incorporelles et IFRS 3 concernant l'identification et l'affectation de <i>goodwill</i> à une ou plusieurs <i>unités génératrices de trésorerie</i><sup>1</sup>.</p>	<p><b>Sources :</b> Droit comptable belge, articles 61, 64, 65 A.R. C. soc. (amortissements complémentaires ou exceptionnels ou réductions de valeur) et 141 A.R. C. soc. (amortissements exceptionnels sur <i>goodwill</i>). Article 49 A.R. C. soc. (réductions de valeur)</p>	

<sup>1</sup> Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

IAS 36.2	<p><b>1. CHAMP D'APPLICATION</b></p> <p>Tous les actifs (cela vaut tant pour un actif distinct que pour une unité génératrice de trésorerie, en ce compris celle à laquelle du <i>goodwill</i> est affecté), à l'exception :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• des stocks ;</li> <li>• des actifs générés par des contrats de construction ;</li> <li>• des actifs d'impôt différé ;</li> <li>• des actifs générés par des avantages du personnel ;</li> <li>• des actifs financiers compris dans le champ d'application de la norme IAS 39, instruments financiers : comptabilisation et évaluation ;</li> <li>• des immeubles de placement évalués à la juste valeur (voir IAS 40) ;</li> <li>• des actifs biologiques liés à une activité agricole ;</li> <li>• des coûts d'acquisition différés et des immobilisations incorporelles générés par les droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance dans le champ d'application de l'IFRS 4 sur les contrats d'assurance ;</li> <li>• des actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) classés comme étant détenus pour la vente selon l'IFRS 5.</li> </ul>	Immobilisations (incorporelles et corporelles) et différences de consolidation positives.	
<p><b>2. TERMINOLOGIE</b></p> <p><i>Dépréciation d'actifs</i></p>		Concernant les immobilisations (incorporelles et corporelles) dont l'utilisation est limitée dans le temps, on parle d' <i>amortissements complémentaires ou exceptionnels</i> . Concernant les immobilisations (incorporelles et corporelles) dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps, il s'agit de <i>réductions de valeur</i> .	

IAS 36.12	<p><b>3. IDENTIFICATION</b></p> <p>La norme IAS 36 reprend une liste non exhaustive de sources d'informations externes et internes qui indiquent une possible perte de valeur d'un actif (cela veut dire des circonstances ou situations qui incitent à un test de dépréciation).</p>	<p>Immobilisations dont l'utilisation est limitée dans le temps :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dépréciation technique ;</li> <li>• changement des conditions économiques ou technologiques ;</li> <li>• mise hors service ou immobilisations corporelles ne servant plus durablement aux activités de la société.</li> </ul>	Art. 61, § 1, et 64, § 1, A.R. C. soc.
		<p>Immobilisations dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• moins-value ou dépréciation durable.</li> </ul> <p>Écarts de consolidation positifs : dès que, en raison de modifications des circonstances économiques, leur maintien à cette valeur dans le bilan consolidé n'est plus économiquement justifié.</p>	<p>Art. 61, § 2, et 64, § 2, A.R. C. soc.</p> <p>Art. 141, § 1, A.R. C. soc.</p>
IAS 36.59	<p><b>4. COMPTABILISATION</b></p> <p>Si, et seulement si, la valeur recouvrable est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.</p> <p>La valeur recouvrable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie est la valeur la plus élevée entre sa juste valeur (valeur du marché) diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.</p> <p>La valeur d'utilité d'un actif est la valeur actualisée de tous les flux de trésorerie futurs susceptibles de découler d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie.</p>	<p>Immobilisations (incorporelles et corporelles) dont l'utilisation est limitée dans le temps :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• quand la valeur comptable est supérieure à la valeur d'utilité pour la société, on procède à des amortissements complémentaires ou exceptionnels.</li> </ul> <p>Immobilisations (incorporelles et corporelles) dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• en cas de moins-value ou de dépréciation durable, on procède à une réduction de valeur.</li> </ul> <p>En cas de mise hors service ou d'immobilisations corporelles ne servant plus durablement aux activités de la société :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• quand la valeur comptable est supérieure à la valeur de réalisation probable, on procède à un amortissement exceptionnel.</li> </ul> <p>Différences de consolidation positives : si la valeur comptable est supérieure à la valeur économiquement justifiée, des amortissements complémentaires ou exceptionnels sont opérés.</p>	<p>Art. 61, § 1, et 64, § 1, A.R. C. soc.</p> <p>Art. 61, § 2, et 64, § 2, A.R. C. soc.</p> <p>Art. 65 A.R. C. soc.</p> <p>Art. 141, § 1, A.R. C. soc.</p>

IAS 36.61	<p><b>5. TRAITEMENT COMPTABLE</b></p> <p>Une perte de valeur sur un actif est comptabilisée au compte de résultats. Une perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée directement en déduction de l'écart de réévaluation correspondant à cet actif, dans la mesure où la perte de valeur n'excède pas le montant de l'écart de réévaluation relatif à cet actif.</p> <p>Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements pour les périodes futures doit être ajustée, afin que la valeur comptable révisée, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à couvrir.</p>	<p>Pour autant qu'ils revêtent un caractère exceptionnel, les amortissements complémentaires ou exceptionnels et les réductions de valeur sont comptabilisés au compte de résultats, dans les résultats exceptionnels.</p> <p><i>La valeur d'acquisition</i> constitue la base d'amortissements futurs (sauf si l'on utilise la méthode de l'amortissement dégressif).</p>	Art. 96 et 141, § 1, A.R. C. soc.
IAS 36.109	<p><b>6. REPRISE</b></p> <p>Une perte de valeur doit être exclusivement reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable de l'actif depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit être augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable. Cette augmentation se traduit par la reprise d'une perte de valeur. La valeur comptable d'un actif augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne peut pas excéder la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si, au cours des exercices précédents, aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif. Ce qui précède vaut pour tous les actifs auxquels s'applique ce standard, à l'exception du <i>goodwill</i>.</p> <p>La norme IAS 36 reprend une liste non exhaustive de sources d'informations externes et internes qui indiquent qu'une perte de valeur est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué.</p>	<p>Les amortissements complémentaires ou exceptionnels sur immobilisations (incorporelles et corporelles), dont l'utilisation est limitée dans le temps, et qui s'avèrent ne plus être justifiés, doivent être repris à concurrence du surplus par rapport aux amortissements normalement prévus.</p> <p>Les réductions de valeur sur immobilisations (incorporelles et corporelles), dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps, ne peuvent pas être maintenues dans la mesure où elles sont supérieures à ce qui est requis selon une évaluation actuelle des moins-values pour lesquelles elles ont été formées conformément aux exigences de prudence, de sincérité et de bonne foi.</p>	<p>Art. 61, § 1, et 64, § 1, A.R. C. soc.</p> <p>Art. 61, § 2 et 64, § 2, A.R. C. soc.</p>
IAS 36.111	<p>La norme IAS 36 reprend une liste non exhaustive de sources d'informations externes et internes qui indiquent qu'une perte de valeur est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué.</p>		

IAS 36.119	<p><b>7. TRAITEMENT COMPTABLE</b></p> <p>La reprise d'une perte de valeur d'un actif autre que le goodwill doit être immédiatement comptabilisée au compte de résultats (en tant qu'élément du résultat d'exploitation), sauf si l'actif est comptabilisé à son montant réévalué selon une autre norme. Toute reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation positive selon cette autre norme.</p>	<p>La reprise d'amortissements complémentaires ou exceptionnels et de réductions de valeur sur immobilisations (incorporelles et corporelles) est comptabilisée comme résultats exceptionnels. La reprise est obligatoire.</p> <p><b>Afin de garantir la neutralité fiscale, l'article 100 de l'A.R. C. soc.</b> stipule que la reprise de réductions de valeur sur immobilisations (incorporelles et corporelles) ayant une durée d'utilité illimitée peut être comptabilisée directement sous le poste « réserve de réévaluation » et être maintenue jusqu'au moment de la réalisation (plus-value exprimée, condition d'intangibilité). Cette option n'est pas prévue pour la reprise d'amortissements complémentaires ou exceptionnels. En vue de la neutralité fiscale, la doctrine (S. VAN CROMBRUGGE, <i>Vennootschap en Belasting</i>, deel III, 3-820) défend que la comptabilisation de la reprise d'amortissements complémentaires ou exceptionnels dans les revenus exceptionnels peut être neutralisée par un transfert vers les réserves immunisées (plus-value exprimée, condition d'intangibilité).</p>	Art. 96 A.R. C. soc.
IAS 36.121	<p>Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à couvrir.</p>	<p>La valeur d'acquisition constitue la base des amortissements futurs (sauf s'il est fait usage de la méthode de l'amortissement dégressif).</p>	
IAS 36.126	<p><b>8. INFORMATIONS À FOURNIR</b></p> <p>Des informations circonstanciées et détaillées sont requises dans l'annexe si la comptabilisation ou la reprise d'une perte de valeur est substantielle.</p>	<p>Aucune mention spéciale ne doit être reprise dans l'annexe.</p>	

## C. DIVERGENCES IMPORTANTES

La norme IAS 36 explique en détail comment une société revoit la valeur comptable de ses actifs, comment *la valeur recouvrable* d'un actif est déterminée et quand *une perte de valeur doit être comptabilisée ou reprise*.

L'A.R. C. soc. n'explique qu'en termes généraux quand des amortissements complémentaires ou exceptionnels ou des réductions de valeur doivent être comptabilisés ou repris. Certains concepts dont il est question dans la norme IAS 36 ne sont pas traités par le droit comptable belge, mais ne sont pas pour autant contraires aux règles belges.

**Les points suivants sont néanmoins importants :**

- En vertu de la norme IAS 36, un régime spécifique s'applique au *goodwill* et aux immobilisations incorporelles à durée de vie illimitée acquises par le biais d'un regroupement d'entreprises. À cette fin, il doit toujours être fait référence à la norme IFRS 3, le standard en matière de regroupement d'entreprises. Ce standard explique comment on détermine le *goodwill* selon les normes IFRS. En effet, les normes IFRS ne permettent plus d'affecter au *goodwill* le montant payé en plus de la valeur comptable nette (après affectation préalable à des plus-values latentes sur immobilisations existantes). Cet excédent sera d'abord affecté aux immobilisations incorporelles à durée de vie limitée ou illimitée acquises par le biais du regroupement d'entreprises (par exemple, une marque, un fichier de clients, etc.). Après l'affectation à ces immobilisations incorporelles et déduction faite de l'effet fiscal, on en arrive à un montant résiduel, à savoir le *goodwill*. Ce *goodwill* doit être attribué à une ou plusieurs *unités génératrices de trésorerie*, étant donné qu'en tant qu'actif distinct, le *goodwill* ne peut pas générer de futures entrées de trésorerie indépendamment, mais bien en combinaison avec d'autres actifs. Le régime spécial en matière de test de dépréciation sur *goodwill* et immobilisations incorporelles à durée de vie illimitée consiste à ce que ceux-ci ne doivent pas uniquement être testés si une situation particulière se présente mais, indépendamment de cela, également une fois par an à la même date.

*Pour le goodwill, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie est comparée à la valeur comptable. Une perte de valeur est d'abord appliquée au sein de l'unité génératrice de trésorerie sur le goodwill, jusqu'à ce que ce dernier soit ramené à zéro, puis au prorata, si nécessaire, sur les autres actifs de l'unité.*

- La norme IAS 36 stipule qu'une perte de valeur sur *goodwill* ne peut pas être reprise, alors que cette reprise est obligatoire selon le droit comptable belge.

- La norme IAS 36 prévoit qu'après la comptabilisation ou la reprise d'une perte de valeur, la charge d'amortissement pour les périodes futures doit être ajustée, afin de répartir de manière systématique la valeur comptable révisée, diminuée de l'éventuelle valeur résiduelle, sur la durée d'utilité restante. Cela diffère du droit comptable belge, en vertu duquel l'amortissement est calculé sur la valeur d'acquisition de l'actif, et non sur sa valeur comptable nette (une exception possible : la méthode de l'amortissement dégressif).

- La norme IAS 36 reprend les pertes de valeur dans les résultats d'exploitation, tandis que selon le droit comptable belge, elles apparaissent dans les résultats exceptionnels.

## D. IMPACT FISCAL

Selon la norme IAS, la reprise d'une perte de valeur entraîne, en principe, une augmentation du bénéfice imposable. C'est également le cas selon le droit comptable belge, sauf s'il est fait usage de la possibilité prévue à l'art. 100 de l'A.R. C. soc. pour comptabiliser directement la reprise de réductions de valeur dans la rubrique « plus-values de réévaluation » ou de la possibilité défendue par la doctrine (S. VAN CROMBRUGGE, *Vennootschap en Belasting*, deel III, 3-820), pour affecter un montant égal à la reprise des amortissements complémentaires ou exceptionnels à un ou plusieurs comptes de passif distincts, afin de satisfaire à la condition d'intangibilité (traitement en tant que plus-value non réalisée).

Dans le cas d'une pure reprise des amortissements sous les résultats exceptionnels, l'Administration n'accepte aucun amortissement sur le montant repris.

## E. CONCLUSION

Selon la norme IAS 36, les pertes de valeur sur actifs ont un impact immédiat sur le résultat d'exploitation, qui subit, par conséquent, des fluctuations plus importantes que selon le droit comptable belge, où elles apparaissent dans les résultats exceptionnels. L'impact fiscal en cas de reprise d'une perte de valeur ne peut être neutralisé qu'en vertu du droit comptable belge. Selon la norme IAS 36, une perte de valeur sur *goodwill* ne peut pas être reprise.

Bernard Bruggeman, conseil fiscal et expert-comptable, associé KPMG Conseils fiscaux.

### Complément à l'édition spéciale n° 1/4.

La première colonne, dernier alinéa, de la page 27 de cette édition spéciale – IAS 16 : Immobilisations corporelles – doit être complétée par le texte suivant :

À partir de l'exercice d'imposition 2004, ces possibilités de prendre en charge en une fois la période imposable au cours de laquelle les dépenses sont faites, ou d'appliquer un plan d'assainissement accéléré, ont été annulées pour les socié-

tés qui ne sont pas des PME. À partir de l'exercice d'imposition 2005, la nouvelle version de l'art. 196, § 2, CIR, dispose plus particulièrement que *les sociétés qui ne sont pas considérées comme des PME au sens de l'art. 15 C. soc. pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée, doivent amortir le montant global des frais accessoires de la même manière que le montant en principal de la valeur d'investissement.*

# Accountancy & Tax



---

**A**NTHEMIS

---

 intersentia

