

PLAN COMPTABLE GENERAL

**Règlement n°99-03 du 29 avril 1999
du Comité de la réglementation
comptable,**

modifié par les règlements n°99-08 et 99-09 du
24 novembre 1999, n°2000-06 du 7 décembre
2000, n°2002-10 du 12 décembre 2002,
n°2003-01 et 2003-04 du 2 octobre 2003,
n°2003-05 du 20 novembre 2003, n°2003-07 du
12 décembre 2003, n°2004-01 du 4 mai 2004,
n°2004-06, n°2004-07, n°2004-08,
n°2004-13, n°2004-15 du 23 novembre 2004,
n°2005-09 du 3 novembre 2005, n°2007-02 et
n°2007-03 du 14 décembre 2007

Version applicable au 14 décembre 2007

Avertissement

**Les modifications introduites par les
règlements postérieurs au règlement n°99-03
du 29 avril 1999 font référence au dit règlement,
en marge de l'article ou de l'alinéa.**

**Les avis du Conseil national de la comptabilité et du Comité d'urgence visés par les différents
règlements sont repris après les annexes.**

PLAN COMPTABLE GENERAL

Règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable,

modifié par les règlements suivants :

(Les avis mentionnés ci-après sont repris dans leur intégralité après les annexes.)

1. n°99-08 du 24 novembre 1999, modifiant les dispositions du plan comptable général relatives au traitement comptable des contrats à long terme,
Cf. avis n°99-10 du 23 septembre 1999 du CNC ;
2. n°99-09 du 24 novembre 1999, modifiant les dispositions du plan comptable général relatives à la mise en œuvre des changements de méthodes comptables,
Cf. avis n°99-10 du 23 septembre 1999 du CNC ;
3. n°2000-06 du 7 décembre 2000, relatif aux passifs,
Cf. avis n°2000-01 du 20 avril 2000 du CNC ;
4. n°2002-10 du 12 décembre 2002, relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs,
Cf. les avis n°2002-07 du 27 juin 2002 et n°2002-12 du 22 octobre 2002 du CNC ;
5. n°2003-01 du 2 octobre 2003, relatif au traitement comptable des activités d'échange dans le cadre des transactions internet,
Cf. avis n°2003-06 du 1^{er} avril 2003 du CNC ;
6. n°2003-04 du 2 octobre 2003, relatif au traitement comptable des produits de cession des immobilisations réévaluées,
Cf. avis n°2003-10 du 24 juin 2003 du CNC ;
7. n°2003-05 du 20 novembre 2003, relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet,
Cf. avis n°2003-11 du 21 octobre 2003 du CNC ;
8. n°2003-07 du 12 décembre 2003 modifiant l'article 15 du règlement n°2002.10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs,
Cf. avis n°2003-E et sa note de présentation du 9 juillet 2003 du Comité d'urgence et n°2003-F du 5 décembre 2003 du Comité d'urgence ;
9. n°2004-01 du 4 mai 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées,
Cf. avis n°2004-01 du 25 mars 2004 du CNC ;

10. n°2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs,
Cf. avis n°2004-15 du 23 juin 2004 du CNC ;
11. n°2004-07 du 23 novembre 2004 relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés à objet sportif visées à l'article 11 de la loi n°84-610 du 16 juillet 1984 (relative à l'organisation et à la formation des activités physiques et sportives),
Cf. avis n°2004-12 du 23 juin 2004 du CNC ;
12. n°2004-08 du 23 novembre 2004 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre,
Cf. avis n°2004-C du 23 mars 2004 du Comité d'urgence du CNC ;
13. n°2004-13 du 23 novembre 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des banques sous statut coopératif,
Cf. avis n°2004-18 du 27 octobre 2004 du CNC ;
14. n°2004-15 du 23 novembre 2004 modifiant le règlement n°99-03, et relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers,
Cf. avis n°2004-21 du 27 octobre 2004 du CNC ;
15. n°2005-09 du 3 novembre 2005 portant diverses modifications au règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du CRC relatif au plan comptable général et à l'article 15-1 du règlement 2002-10 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs,
Cf. avis n°2005-C du 4 mai 2005 et avis 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence du CNC ;
16. n°2007-02 du 14 décembre 2007 afférent à la mise à jour du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général,
Cf. avis n°2006-05 du 31 mars 2006 du CNC ;
17. n°2007-03 du 14 décembre 2007 afférent à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation modifiant le règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général,
Cf. avis n°2006-10 du 30 juin 2006 du CNC.

NUMÉROTATION DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

La numérotation du plan comptable général comporte trois chiffres, généralement suivis d'un tiret et d'une nouvelle numérotation.

Les trois premiers chiffres correspondent aux titres, chapitres et sections :

- le premier chiffre correspond au titre,
- le deuxième chiffre correspond au chapitre,
- le troisième chiffre correspond à la section. Ce chiffre est un zéro en cas d'absence de section dans un chapitre (*exemples : chapitres I, II et III du titre I*).

La division en sous-sections n'a pas d'incidence sur la numérotation.

Les chiffres indiqués après les tirets complètent le numéro de l'article pour faciliter les recherches.

Toutefois, l'objectif de lisibilité conduit à ne pas ajouter de numérotation complémentaire aux trois premiers chiffres des articles, dans les sections du chapitre IV « Fonctionnement des comptes » du titre IV. En effet :

- dans ce chapitre, le troisième chiffre correspondant aux sections est également celui du numéro des classes de comptes (*exemple : article 441 : Section 1 – Comptes de capitaux (classe 1)*),
- dans chaque section, l'énumération des comptes est suivie des numéros de comptes, indiqués comme suit : 441/10. Capital et Réserves.

Table des Matières

(Références aux articles)

TITRE I OBJET ET PRINCIPES DE LA COMPTABILITE

CHAPITRE I CHAMP D'APPLICATION

110-1. - Champ d'application

CHAPITRE II PRINCIPES

120-1. - Image fidèle, comparabilité, continuité de l'activité

120-2. - Régularité, sincérité

120-3. - Prudence

120-4. - Permanence des méthodes

CHAPITRE III DÉFINITION DES COMPTES ANNUELS

130-1. - Établissement des comptes annuels

130-2. - Bilan

130-3. - Compte de résultat

130-4. - Annexe

130-5. - Comparabilité des comptes annuels

TITRE II DEFINITION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES PRODUITS ET DES CHARGES

CHAPITRE I ACTIFS ET PASSIFS

Section 1 Actifs

211-1. - Définition d'un actif

211-2. - Définition de l'avantage économique futur

211-3. - Caractère identifiable d'une immobilisation incorporelle

Section 2 Passifs

212-1. - Définition d'un passif

212-2. - Définition d'une dette

212-3. - Définition d'une provision pour risques et charges

212-4. - Définition d'un passif éventuel

CHAPITRE II CHARGES ET PRODUITS

Section 1 Charges

221-1. - Énumération des charges

Section 2 Produits

222-1. - Énumération des produits

222-2. - Chiffre d'affaires

CHAPITRE III RÉSULTAT

230-1. - Résultat

TITRE III REGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

CHAPITRE I COMPTABILISATION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES PRODUITS ET DES CHARGES

Section 1 Comptabilisation des actifs

Sous-section 1 Critères généraux de comptabilisation d'un actif

311-1. - Critères généraux de comptabilisation d'un actif

Sous-section 2 Comptabilisation des composants

311-2. - Conditions de comptabilisation des composants

Sous-section 3 Comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne

311-3. - Conditions de comptabilisation des immobilisations générées en interne

311-4. - Comptabilisation en charges

Sous-section 4 Autres dispositions

311-5. - Amortissements et dépréciations en absence ou insuffisance de bénéfice

Section 2 Comptabilisation des passifs

Sous-section 1 Critères de première comptabilisation

312-1. - Conditions de comptabilisation d'un passif

312-2. - Comptabilisation de provisions pour risques et charges en cas d'absence ou insuffisance de bénéfices

312-3. - Cas d'absence de fiabilité suffisante

312-4. - Cas des pensions, retraites et versements assimilés

312-5. - Passif éventuel

312-6. - Gains latents de change

Sous-section 2 Applications

312-7. - Dette fournisseur

312-8. - Provision pour risques et charges

312-9. - Produits constatés d'avance

Sous-section 3 Comptabilisation ultérieure

312-10. - Provisions pour risques et charges rapportées au résultat

Section 3 Comptabilisation des produits et charges

313-1. - Détermination du résultat

313-2. - Bénéfices réalisés

313-3. - Transactions assorties de clauses de réserve de propriété

313-4. - Remises ou réductions accordées dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises

313-5. - Risques et pertes

313-6. - Créances non déclarées en cours de redressement judiciaire

Section 4 Changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs

314-1. - Incidence des changements de méthodes comptables

314-2. - Incidence des changements d'estimation et d'options fiscales

314-3. - Incidence des corrections d'erreurs

CHAPITRE II ÉVALUATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS

Section 1 Évaluation des actifs à la date d'entrée

Sous-section 1 Dispositions générales d'évaluation des actifs

321-1. - Règles générales d'évaluation

321-2. - Évaluation des actifs reçus à titre d'apports en nature

321-3. - Échanges et apports en nature d'actifs corporels et incorporels isolés

321-4. - Biens acquis à titre gratuit

321-5. - Coûts d'emprunt

321-6. - Biens acquis moyennant paiement de rentes viagères

321-7. - Incidence des subventions

321-8. - Actifs acquis ou produits pour un coût global

321-9. - Traitement comptable des activités d'échange dans le cadre des transactions internet

Sous-section 2 Coût d'entrée des immobilisations corporelles

321-10. - Éléments du coût d'acquisition initial

321-11. - Point de départ de l'attribution des coûts

321-12. - Coûts non attribuables au coût d'acquisition

321-13. - Coût de production

321-14. - Coûts ultérieurs

Sous-section 3 Coût d'entrée des immobilisations incorporelles

321-15. - Éléments du coût d'acquisition initial

321-16. - Coûts non attribuables au coût d'acquisition

321-17. - Coûts de développement

321-18. - Autres dépenses

Sous-section 4 Coût d'entrée des stocks

321-19. - Coût d'entrée des stocks

321-20. - Coût d'acquisition des stocks

321-21. - Coût de production des stocks

321-22. - Méthodes de détermination du coût

Section 2 Évaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée

Sous-section 1 Définitions

322-1. - Définitions

Sous-section 2 Règles générales applicables

322-2. - Règles générales

Sous-section 3 Modalités d'évaluation des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles

322-3. - Article supprimé

322-4. - Amortissement

Sous-section 4 Modalités d'évaluation des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles

322-5. - Test de dépréciation

Sous-section 5 Modalités d'évaluation des stocks

322-6. - Règles générales d'évaluation des stocks

322-7. - Contrats de vente ferme

322-8. - Cas exceptionnels

Sous-section 6 Modalités d'évaluation applicables aux actifs autres que les immobilisations incorporelles, corporelles et stocks

322-9. - Règle générale d'évaluation

322-10. - Évaluation des biens fongibles

Section 3 Évaluation des passifs à la date d'entrée

323-1. - Passifs libellés en devises étrangères

323-2. - Meilleure estimation des provisions pour risques et charges

323-3. - Dépenses à prendre en compte pour l'évaluation

323-4. - Effet de l'impôt sur les bénéfices

323-5. - Provisions pour restructuration

323-6. - Prise en compte des événements futurs dans l'évaluation

323-7. - Non prise en compte des profits attendus sur sortie d'actifs

323-8. - Non prise en compte des remboursements attendus sur sortie d'actifs

323-9. - Produits constatés d'avance

Section 4 Évaluation des passifs postérieurement à leur date d'entrée

324-1. - Valeur d'inventaire

CHAPITRE III MODALITÉS PARTICULIÈRES D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION

Section 1 Immobilisations incorporelles et corporelles

Sous-section 1 A la date d'entrée

331-1. - Règles générales d'évaluation

331-2. - Article supprimé

331-3. - Logiciels

331-4. - Éléments non significatifs

331-5. - Immobilisations corporelles constamment renouvelées

331-6. - Éléments récupérés à la suite de la mise hors service des immobilisations

331-7. - Immobilisations louées en crédit-bail

331-8. - Coûts de création de sites internet

Sous-section 2 A une date postérieure

331-9. - Définitions, conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation reprises aux articles 322-1 à 322-4

Section 2 Titres

Sous-section 1 Titres immobilisés

332-1. - Règles générales

332-2. - Valeur d'entrée en cas de cession partielle

332-3. - Titres de participation

332-4. - Titres évalués par équivalence

332-5. - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.)

332-6. - Autres titres immobilisés

332-7. - Compensation des plus et moins-values

332-8. - Parts de G.I.E. et avances

Sous-section 2 Titres de placement

332-9. - Règles générales

Section 3 Stocks et productions en cours

Articles supprimés

Section 4 Impôts sur les résultats

334-1. - Détermination

334-2. - Régime de l'intégration fiscale

Section 5 Autres passifs

335-1. - Pensions, retraites et versements similaires

CHAPITRE IV ÉVALUATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS DONT LA VALEUR DÉPEND DES FLUCTUATIONS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

Section 1 Règles générales

341-1. - Cours de change

Section 2 Règles spécifiques

342-1. - Immobilisations incorporelles, corporelles et stocks

342-2. - Titres

342-3. - Autres titres immobilisés et valeurs mobilières de placement

342-4. - Stocks

342-5. - Créances et dettes

342-6. - Provisions partielles

342-7. - Liquidités ou exigibilités immédiates en devises

CHAPITRE V RÉÉVALUATION

350-1. - Immobilisations corporelles et financières

CHAPITRE VI ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES ÉLÉMENTS D'ACTIF ET DE PASSIF DE NATURE PARTICULIÈRE

Section 1 Actifs de nature particulière

361-1. - Frais d'établissement

361-2. - Primes de remboursement d'emprunt

361-3. - Frais d'émission d'emprunt

Section 2 Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres

362-1. - Subventions d'investissement

CHAPITRE VII ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS FINANCIÈRES SPÉCIFIQUES

Section 1 Opérations sur titres

371-1. - Vente à réméré

371-2. - Opération de désendettement de fait

Section 2 Opérations à terme fermes ou conditionnelles

372-1. - Enregistrement des contrats

372-2. - Opérations de couverture

372-3. - Autres opérations

Section 3 Comptabilisation des actifs donnés en garantie

373 - Actifs donnés en garantie

CHAPITRE VIII PRISE EN COMPTE DES OPÉRATIONS DÉPASSANT LA PÉRIODE COMPTABLE OU L'EXERCICE

380-1. - Contrats à long terme

CHAPITRE IX ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN ET POUR LE COMPTE DE TIERS

Section 1 Sociétés en participation

391-1. - Sociétés en participation

Section 2 G.I.E

392-1. - G.I.E.

392-2. - Autres communautés d'intérêt

Section 3 Immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public et résultat de la concession

393-1. - Immobilisations et résultat

Section 4 Opérations faites pour le compte de tiers

394-1. - Opérations faites pour le compte de tiers

TITRE IV TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

CHAPITRE I ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ

- 410-1. - Utilisation de la monnaie et de la langue nationale
- 410-2. - Documentation
- 410-3. - Chemin de révision
- 410-4. - Organisation de la comptabilité informatisée
- 410-5. - Plan de comptes
- 410-6. - Livres comptables
- 410-7. - Fonctionnement des livres comptables
- 410-8. - Inventaire

CHAPITRE II ENREGISTREMENT

- 420-1. - Partie double
- 420-2. - Mentions minimales d'un enregistrement
- 420-3. - Pièces justificatives
- 420-4. - Enregistrement par jour et par opération
- 420-5. - Enregistrement définitif
- 420-6. - Procédure de clôture

CHAPITRE III PLAN DE COMPTES

Section 1 Cadre comptable

- 431-1. - Résumé du plan de comptes

Section 2 Plan de comptes général

- 432-1 Liste des comptes

Section 3 Règles d'établissement d'un plan de comptes

- 433-1. - Principes généraux
- 433-2. - Structure décimale des comptes
- 433-3. - Signification de la terminaison zéro
- 433-4. - Signification des terminaisons 1 à 8
- 433-5. - Signification de la terminaison 9

Section 4 Classification des comptes

- 434-1. - Comptes de bilan
- 434-2. - Comptes de résultat
- 434-3. - Comptes spéciaux

CHAPITRE IV FONCTIONNEMENT DES COMPTES

441. - Section 1 Comptes de capitaux : capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées (Classe 1)

- 441/10. CAPITAL ET RESERVES
- 441/11. REPORT A NOUVEAU
- 441/12. RESULTAT DE L'EXERCICE
- 441/13. SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
- 441/14. PROVISIONS REGLEMENTEES
- 441/15. PROVISIONS
- 441/16. EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES
- 441/17. DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
- 441/18. COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION

442. - Section 2 Comptes d'immobilisations (Classe 2)

- 442/20. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
- 442/21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES
- 442/22. IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION
- 442/23. IMMOBILISATIONS EN COURS
- 442/25. PARTS DANS DES ENTREPRISES LIEES ET CREANCES SUR DES ENTREPRISES LIEES
- 442/26. PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
- 442/27. AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES
- 442/28. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS
- 442/29. DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS

443. - Section 3 Comptes de stocks et en-cours (Classe 3)

- 31. MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)
- 32. AUTRES APPROVISIONNEMENTS
- 33. EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS
- 34. EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
- 35. STOCKS DE PRODUITS
- 36. STOCKS PROVENANT D'IMMOBILISATIONS
- 37. STOCKS DE MARCHANDISES
- 443/39. DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN-COURS

444. - Section 4 Comptes de tiers (Classe 4)

- 444/40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES
- 444/41. CLIENTS ET COMPTES RATTACHES
- 444/42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES
- 444/43. SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
- 444/44. ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES
- 444/45. GROUPE ET ASSOCIES
- 444/46. DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS
- 444/47. COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE
- 444/48. COMPTES DE REGULARISATION
- 444/49. DEPRECIATIONS DES COMPTES DE TIERS

445. - Section 5 Comptes financiers (Classe 5)

- 445/50. VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT
- 445/51. BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES
- 445/52. INSTRUMENTS DE TRESORERIE
- 445/53. CAISSE
- 445/54. REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS
- 445/58. VIREMENTS INTERNES
- 445/59. DEPRECIATIONS DES COMPTES FINANCIERS

446. - Section 6 Comptes de charges (Classe 6)

- 446/60. ACHATS sauf 603
- 446/603. VARIATION DES STOCKS
- 446/61/62. AUTRES CHARGES EXTERNES
- 446/63. IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES
- 446/64. CHARGES DE PERSONNEL
- 446/65. AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
- 446/66. CHARGES FINANCIERES
- 446/67. CHARGES EXCEPTIONNELLES
- 446/68. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS
- 446/69. PARTICIPATION DES SALARIES - IMPOTS SUR LES BENEFICES ET ASSIMILES

447. - Section 7 Comptes de produits (Classe 7)

- 447/70. VENTES DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES
- 447/71. PRODUCTION STOCKEE (ou déstockage)
- 447/72. PRODUCTION IMMOBILISEE
- 447/74. SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
- 447/75. AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE
- 447/76. PRODUITS FINANCIERS
- 447/77. PRODUITS EXCEPTIONNELS
- 447/78. REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS
- 447/79. TRANSFERTS DE CHARGES

448. - Section 8 Comptes spéciaux (Classe 8)

- 448/80. ENGAGEMENTS
- 448/88. RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION
- 448/89. BILAN

TITRE V DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

CHAPITRE I COMPTES ANNUELS

Section 1 Règles d'établissement et de présentation

- 511-1 - Pertinence de l'information
- 511-2 - Présentation en tableau ou en liste
- 511-3 - Subdivision des documents de synthèse
- 511-4 - Arrondis
- 511-5 - Non répétition en annexe des informations figurant dans les autres documents de synthèse
- 511-6 - Éléments d'information chiffrée de l'annexe
- 511-7. - Système de base, système abrégé, système développé
- 511-8. - Récapitulation des informations contenues dans l'annexe

CHAPITRE II MODÈLES DE COMPTES ANNUELS BILAN ET COMPTE DE RÉSULTAT

Section 1 Système de base

- 521-1. - MODELE DE BILAN (en tableau)
- 521-2. - MODELE DE BILAN (en liste) (avant répartition (a))
- 521-3. - MODELE DE COMPTE DE RESULTAT (en tableau)
- 521-4. - MODELE DE COMPTE DE RESULTAT (en liste)

Section 2 : Système abrégé

- 522-1. - MODELE DE BILAN (avant répartition)
- 522-2. - MODELE DE COMPTE DE RESULTAT (en tableau)
- 522-3. - MODELE DE COMPTE DE RESULTAT (en liste)

Section 3 Système développé

- 523-1. - MODELE DE BILAN
- 523-2. - MODELE DE COMPTE DE RESULTAT

CHAPITRE III MODÈLES DE COMPTES ANNUELS - ANNEXE

Section 1 Contenu de l'annexe

- 531-1. - Règles et méthodes comptables
 - 1 - Application des conventions générales
 - 2 - Indication et justification des dérogations
 - 3 - Mention et justification de la méthode retenue
 - 4 - Changements de méthode, d'estimation, corrections d'erreurs
 - 5 - Modifications d'impôt
- 531-2. - Compléments d'informations relatifs au bilan et au compte de résultat
 - 1 - Éléments d'actif ou de passif imputés à un autre poste
 - 2 - État de l'actif immobilisé
 - 3 - État des amortissements et dépréciations
 - 4 - État des provisions
 - 5 - Comptabilisation de valeurs réévaluées
 - 6 - Etat des stocks
 - 7 - État des échéances des créances et des dettes
 - 8 - Dettes garanties par des sûretés réelle données
 - 9 - Montant des engagements financiers
 - 10 - Éventuelles dérogations en matière de frais de recherche et de développement
 - 11 - Fonds commercial
 - 12 - Évaluation des éléments fongibles de l'actif circulant
 - 13 - Coûts d'emprunt
 - 14 - Précisions sur la nature, le montant et le traitement de certains éléments
 - 15 - Ventilation du chiffre d'affaires
 - 16 - Détail des frais accessoires d'achat
 - 17 - Répartition du montant global des impôts sur le bénéfice
 - 18 - Corrections exceptionnelles de valeurs liées à la législation fiscale
 - 19 - Allègements fiscaux

- [20 - Dettes et créances d'impôts différées](#)
- [21 - Portefeuille de titres immobilisés](#)
- [22 - Transactions effectuées sur les marchés de produits dérivés](#)
- [23 - Bons de souscription](#)
- [24 - Opérations de désendettement de fait](#)
- [25 - Remises accordées dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises](#)
- [26 - Informations relatives à la vente à réméré](#)
- [27 - Informations relatives aux contrats à long terme](#)
- [28 - Opérations d'échange dont au moins un des lots échangés concerne une prestation publicitaire](#)
- [29 - Opérations de fusion et opérations assimilées](#)
- [531-3 - Autres éléments d'information](#)

Section 2 Informations de l'annexe présentées sous forme de tableau

Sous-section 1 Système de base

[532-1. - TABLEAU DES IMMOBILISATIONS](#)

[532-2. - TABLEAU DES AMORTISSEMENTS ET DES DEPRECIATIONS](#)

[532-2-1 - TABLEAU DES AMORTISSEMENTS](#)

[532-2-2 - TABLEAU DES DEPRECIATIONS](#)

[532-3. - TABLEAU DES PROVISIONS](#)

[532-4. - ETAT DES ECHEANCES DES CREANCES ET DES DETTES A LA CLOTURE DE L'EXERCICE](#)

[532-5. - TABLEAU DES FILIALES ET PARTICIPATIONS](#)

[532-6. - TABLEAUX DU PORTEFEUILLE DE TIAP](#)

Sous-section 2 Système développé

[532-7. - TABLEAU DES SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION](#)

[532-8. - DETERMINATION DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT](#)

[532-9. - MODELE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES I - Tableau de financement en compte](#)

[532-10. - MODELE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES Tableau de financement en liste](#)

[532-11 - INFORMATIONS DE L'ANNEXE DONT SONT DISPENSÉES CERTAINES PERSONNES MORALES](#)

[532-12 - INFORMATIONS DE L'ANNEXE DONT SONT DISPENSÉES CERTAINES PERSONNES PHYSIQUES](#)

[ANNEXE 1 AU RÈGLEMENT N°99-03 \(RÈGLEMENT N°2004-01 DU CRC\) COMPTABILISATION ET ÉVALUATION DES OPÉRATIONS DE FUSIONS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES, RÉMUNÉRÉES PAR DES TITRES ET RETRACÉES DANS UN TRAITÉ D'APPORT, Y COMPRIS LES CONFUSIONS DE PATRIMOINE](#)

[1 - CHAMP D'APPLICATION](#)

[2 - PRINCIPE D'INSCRIPTION DES APPORTS DANS LES COMPTES DE LA SOCIÉTÉ BÉNÉFICIAIRE](#)

[3 - DÉFINITIONS](#)

[4 - MÉTHODOLOGIE D'ÉVALUATION DES APPORTS](#)

4.1 - Analyse de la situation de contrôle au moment de l'opération

4.2 - Détermination du sens des opérations

[4.2.1 - Opérations à l'endroit](#)

[4.2.2 - Opérations à l'envers](#)

4.3 - Principe de détermination de la valeur d'apport

4.4 - Détermination des valeurs individuelles des apports

4.5 - Traitement du boni et du mali de fusion

[4.5.1 - Traitement du boni de fusion](#)

[4.5.2 - Traitement du mali pour les opérations évaluées à la valeur comptable](#)

[5 - ÉVÈNEMENTS DE LA PÉRIODE INTERCALAIRE](#)

5.1 - Traitement de la perte de rétroactivité

5.2 - Traitement des opérations réciproques

[5.2.1 - Opérations n'affectant pas le résultat](#)

[5.2.2 - Opérations affectant le résultat](#)

[6 - FRAIS IMPUTABLES SUR LA PRIME DE FUSION](#)

[7 - CAS PARTICULIER DE L'OPÉRATION DE CONFUSION DE PATRIMOINE](#)

[8 - INFORMATIONS DEVANT FIGURER DANS L'ANNEXE](#)

ANNEXE 2 AU RÈGLEMENT N° 99-03 (RÈGLEMENT N°2004-07 DU CRC) TRAITEMENT COMPTABLE DES INDEMNITES DE MUTATION VERSEES PAR LES SOCIETES A OBJET SPORTIF VISEES A L'ARTICLE 11 DE LA LOI N°84-610 DU 16 JUILLET 1984 (RELATIVE A L'ORGANISATION ET A LA FORMATION DES ACTIVITES PHYSIQUES ET SPORTIVES)

1. – DÉFINITION ET CONDITIONS DE COMPTABILISATION
2. – ECHANGES DE JOUEURS
3. – AMORTISSEMENT
4. – MODALITÉS DE DÉPRÉCIATION
5. – INDEMNITÉS DE MUTATION RECUES

ANNEXE 3 AU RÈGLEMENT N°99-03 (RÈGLEMENT N°2007-03 DU CRC) - COMPTABILISATION DES ACTIFS DONNÉS EN GARANTIE DANS LE CADRE DE CONTRATS DE GARANTIE FINANCIÈRE ASSORTIS D'UN DROIT DE RÉUTILISATION

1. – CHAMP D'APPLICATION
2. – PRINCIPE GÉNÉRAL
3. – COMPTABILISATION INITIALE À LA CONCLUSION DU CONTRAT DE GARANTIE FINANCIÈRE AVEC DROIT DE RÉUTILISATION
4. – COMPTABILISATION LORS DE LA REMISE EN PLEINE PROPRIÉTÉ DE L'ACTIF DONNÉ EN GARANTIE DANS LE CADRE D'UN CONTRAT DE GARANTIE FINANCIÈRE AVEC DROIT DE RÉUTILISATION
5. – COMPTABILISATION À LA DATE DE CLÔTURE DE LA PÉRIODE EN CAS DE REMISE EN PLEINE PROPRIÉTÉ DE L'ACTIF DONNÉ EN GARANTIE DANS LE CADRE D'UN CONTRAT DE GARANTIE FINANCIÈRE AVEC DROIT DE RÉUTILISATION
6. – COMPTABILISATION LORS DE LA RESTITUTION PAR LE BÉNÉFICIAIRE AU CONSTITUANT DE L'ACTIF DONNÉ EN GARANTIE DANS LE CADRE D'UN CONTRAT DE GARANTIE FINANCIÈRE AVEC DROIT DE RÉUTILISATION
7. – INFORMATION EN ANNEXE

LISTE ET TEXTES DES AVIS VISES PAR LES DIFFERENTS REGLEMENTS DU COMITE DE LA REGLEMENTATION COMPTABLE AYANT MODIFIE LE REGLEMENT N°99-03

AVIS N° 99-10 DU 23 SEPTEMBRE 1999 DU CNC RELATIF AUX CONTRATS A LONG TERME (CF. REGLEMENT N°99-08 DU 24 NOVEMBRE 1999 MODIFIANT LES DISPOSITIONS DU PLAN COMPTABLE GENERAL RELATIVES AU TRAITEMENT COMPTABLE DES CONTRATS A LONG TERME ET REGLEMENT N°99-09 DU 24 NOVEMBRE 1999 MODIFIANT LES DISPOSITIONS DU PLAN COMPTABLE GENERAL RELATIVES A LA MISE EN ŒUVRE DES CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES)

AVIS N°2000-01 DU 20 AVRIL 2000 DU CNC RELATIF AUX PASSIFS (CF. REGLEMENT N°2000-06 DU 7 DECEMBRE 2000)

AVIS N°2002-07 DU 27 JUIN 2002 ET N°2002-12 DU 22 OCTOBRE 2002 DU CNC RELATIF A L'AMORTISSEMENT ET A LA DEPRECIATION DES ACTIFS (CF. REGLEMENT N°2002-10 DU 12 DECEMBRE 2002)

AVIS N°2002-07 DU 27 JUIN 2002 DU CNC
AVIS N°2002-12 DU 22 OCTOBRE 2002 DU CNC

AVIS N°2003-06 DU 1ER AVRIL 2003 DU CNC RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES ACTIVITES D'ECHANGES DANS LE CADRE DES TRANSACTIONS INTERNET (CF. REGLEMENT N°2003-01 DU 2 OCTOBRE 2003)

AVIS N°2003-10 DU 24 JUIN 2003 DU CNC RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DE L'ECART DE REEVALUATION (CF. REGLEMENT N°2003-04 DU 2 OCTOBRE 2003)

AVIS N°2003-11 DU 21 OCTOBRE 2003 DU CNC RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES COUTS DE CREATION DE SITES INTERNET (CF. REGLEMENT N°2003-05 DU 20 NOVEMBRE 2003)

[AVIS N°2003-E ET SA NOTE DE PRESENTATION DU 9 JUILLET 2003 DU COMITE D'URGENCE DU CNC CONCERNANT LES MODALITES DE PREMIERE APPLICATION DE LA COMPTABILISATION PAR COMPOSANTS ET DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES PREVUES A L'ARTICLE 15 DU REGLEMENT N°02-10 DU CRC RELATIF A L'AMORTISSEMENT ET LA DEPRECIATION DES ACTIFS ET N°2003-F DU 5 DECEMBRE 2003 DU COMITE D'URGENCE AFFERENT AU PROJET DE REGLEMENT MODIFIANT L'ARTICLE 15 DU REGLEMENT N°2002.10 DU CRC RELATIF A L'AMORTISSEMENT ET LA DEPRECIATION DES ACTIFS \(CF. REGLEMENT N°2003-07 DU 12 DECEMBRE 2003\)](#)

[AVIS N°2003-E DU 9 JUILLET 2003 DU COMITE D'URGENCE DU CNC](#)
[NOTE DE PRESENTATION DE L'AVIS N°2003-E DU COMITE D'URGENCE DU CNC](#)
[AVIS N°2003-F DU 5 DECEMBRE 2003 DU COMITE D'URGENCE DU CNC](#)

[AVIS N°2004-01 DU 25 MARS 2004 DU CNC RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES \(CF. REGLEMENT N°2004-01 DU 4 MAI 2004\)](#)

[AVIS N°2004-15 DU 23 JUIN 2004 DU CNC RELATIF A LA DEFINITION, LA COMPTABILISATION ET L'EVALUATION DES ACTIFS \(CF. REGLEMENT N°2004-06 DU 23 NOVEMBRE 2004\)](#)

[AVIS N°2004-12 DU 23 JUIN 2004 DU CNC RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES INDEMNITES DE MUTATION VERSEES PAR LES SOCIETES « A VOCATION SPORTIVE » VISEES A L'ARTICLE 11 DE LA LOI N°84-610 DU 16 JUILLET 1984 \(CF. REGLEMENT N°2004-07 DU 23 NOVEMBRE 2004\)](#)

[AVIS N°2004-C-DU 23 MARS 2004 DU COMITE D'URGENCE DU CNC RELATIF A LA COMPTABILISATION DES QUOTAS D'EMISSION DE GAZ A EFFET DE SERRE DANS LES COMPTES INDIVIDUELS ET CONSOLIDES \(CF. REGLEMENT N°2004-08 DU 23 NOVEMBRE 2004\)](#)

[AVIS N°2004-18 DU 27 OCTOBRE 2004 DU CNC RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES DES BANQUES SOUS STATUT COOPERATIF \(CF. REGLEMENT N°2004-13 DU 23 NOVEMBRE 2004\)](#)

[AVIS N°2004-21 DU 27 OCTOBRE 2004 DU CNC RELATIF AUX INFORMATIONS A FOURNIR SUR LA « JUSTE VALEUR » DES INSTRUMENTS FINANCIERS RESULTANT DE LA TRANSPOSITION DES DIRECTIVES - 2001/65/CE DU PARLEMENT EUROPEEN ET DU CONSEIL DU 27 SEPTEMBRE 2001 MODIFIANT LES DIRECTIVES 78/660/CEE, 83/349/CEE ET 86/635/CEE EN CE QUI CONCERNE LES REGLES D'EVALUATION APPLICABLES AUX COMPTES ANNUELS ET AUX COMPTES CONSOLIDES DE CERTAINES FORMES DE SOCIETES AINSI QU'A CEUX DES BANQUES ET AUTRES ETABLISSEMENTS FINANCIERS, COMMUNEMENT APPELEE « DIRECTIVE JUSTE VALEUR » ET, - 2003/51/CE DU PARLEMENT EUROPEEN ET DU CONSEIL DU 18 JUIN 2003 MODIFIANT LES DIRECTIVES 78/660/CEE, 83/349/CEE ET 91/674/CEE DU CONSEIL SUR LES COMPTES ANNUELS ET LES COMPTES CONSOLIDES DE CERTAINES CATEGORIES DE SOCIETES, DES BANQUES ET AUTRES ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET DES ENTREPRISES D'ASSURANCE, COMMUNEMENT APPELEE « DIRECTIVE MODERNISATION » \(CF. REGLEMENT N°2004-15 DU 23 NOVEMBRE 2004\)](#)

[AVIS N°2005-C DU 4 MAI 2005 DU COMITÉ D'URGENCE DU CNC AFFÉRENT AUX MODALITÉS D'APPLICATION DU RÈGLEMENT N°2004-01 DU COMITÉ DE LA RÉGLEMENTATION COMPTABLE RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES ET AVIS N°2005-D DU 1ER JUIN 2005 DU COMITÉ D'URGENCE DU CNC AFFÉRENT AUX MODALITÉS D'APPLICATION DES RÈGLEMENTS N°2002-10 RELATIF À L'AMORTISSEMENT ET LA DÉPRÉCIATION DES ACTIFS ET N°2004-06 RELATIF À LA DÉFINITION, LA COMPTABILISATION ET L'ÉVALUATION DES ACTIFS \(CF. RÈGLEMENT N°2005-09 DU 3 NOVEMBRE 2005\)](#)

[AVIS N°2005-C DU 4 MAI 2005 DU COMITÉ D'URGENCE DU CNC](#)
[AVIS N°2005-D DU 1ER JUIN 2005 DU COMITÉ D'URGENCE DU CNC](#)

[AVIS N°2006-05 DU 31 MARS 2006 DU CNC RELATIF A LA COMPTABILISATION DE L'IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE \(CF. RÈGLEMENT N°2007-02 DU 14 DÉCEMBRE 2007\)](#)

[AVIS N°2006-10 DU 30 JUIN 2006 DU CNC RELATIF À LA COMPTABILISATION DES ACTIFS DONNÉS EN GARANTIE DANS LE CADRE DE CONTRATS DE GARANTIE FINANCIÈRE ASSORTIS D'UN DROIT DE RÉUTILISATION \(CF. RÈGLEMENT N°2007-03 DU 14 DÉCEMBRE 2007\)](#)

[INDEX ALPHABETIQUE](#)

TITRE I OBJET ET PRINCIPES DE LA COMPTABILITE

CHAPITRE I CHAMP D'APPLICATION

110-1. – Les dispositions du présent règlement s'appliquent à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe, sous réserve des dispositions qui leur sont spécifiques.

Les personnes physiques ou morales visées au 1er alinéa sont dénommées entités dans le présent règlement.

CHAPITRE II PRINCIPES

120-1. – La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.

La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

120-2. – La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

Dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe.

120-3. – La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité.

120-4. – La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures.

Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par un changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou par une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle.

Les méthodes préférentielles sont celles considérées comme conduisant à une meilleure information par l'organisme normalisateur. Il en résulte que lorsqu'elles ont été adoptées, un changement inverse ne peut être justifié ultérieurement que dans les conditions portées à l'article 130-5.

CHAPITRE III

DÉFINITION DES COMPTES ANNUELS

130-1. – Le bilan, le compte de résultat et l'annexe qui forment un tout indissociable sont établis à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire.

130-2. – Le bilan décrit séparément les éléments actifs et passifs de l'entité et fait apparaître de façon distincte les capitaux propres et, le cas échéant, les autres fonds propres.

Les éléments d'actif et de passif sont évalués séparément.

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif.

Le bilan d'ouverture d'un exercice correspond au bilan de clôture avant répartition de l'exercice précédent.

130-3. – Le compte de résultat récapitule les charges et les produits de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date de paiement ou d'encaissement. Selon le régime juridique de l'entité, le solde des charges et des produits constitue :

- le bénéfice ou la perte de l'exercice,
- l'excédent ou l'insuffisance de ressources.

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes de charges et de produits.

130-4. – L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.

L'annexe comporte toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et par le compte de résultat.

Une inscription dans l'annexe ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat.

130-5. – La comparabilité des comptes annuels est assurée par la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes qui ne peuvent être modifiées que si un changement exceptionnel est intervenu dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier et que le changement de méthodes fournit une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues.

L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative ne constituent pas des changements de méthodes comptables.

Lorsque des changements de méthodes ont été effectués, des comptes pro forma des exercices antérieurs présentés sont établis suivant la nouvelle méthode.

TITRE II DEFINITION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES PRODUITS ET DES CHARGES

CHAPITRE I ACTIFS ET PASSIFS

Section 1 Actifs

211-1. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 1 - Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

2- Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

3- Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

4- Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

5- Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

6- La définition générale d'un actif est complétée comme suit dans les deux situations suivantes :

- sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, les éléments dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet ;
- sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.

211-2. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une association ou une entité relevant du secteur public est fonction de l'utilité sociale correspondant à son objet ou à sa mission.

211-3. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;

- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

Section 2

Passifs

212-1. – (Règlements n°2000-06 et n°2005-9 du CRC) – 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.

3 – Le tiers peut-être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

4 – L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

5 – La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

212-2. – (Règlement n°2000-06 du CRC) - Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

212-3. – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) - Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

212-4. – (Règlement n°2000-06 du CRC) - 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.

CHAPITRE II CHARGES ET PRODUITS

Section 1 Charges

221-1. – (Règlement n°2005-09 du CRC) - Les charges comprennent :

- les sommes ou valeurs versées ou à verser :
 - en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entité ainsi que des avantages qui lui ont été consentis,
 - en exécution d'une obligation légale,
 - exceptionnellement, sans contrepartie ;
- les dotations aux amortissements, dépréciations et provisions ;
- la valeur d'entrée diminuée des amortissements des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus, sous réserve des dispositions particulières fixées à l'article 332-6 pour les titres immobilisés de l'activité de portefeuille et à l'article 332-9 pour les titres de placement.

Section 2 Produits

222-1. – Les produits comprennent :

- les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :
 - en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
 - en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie ;
- la production stockée ou déstockée au cours de l'exercice ;
- la production immobilisée ;
- les reprises sur amortissements et provisions ;
- les transferts de charges ;

TITRE II – DEFINITION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES PRODUITS ET DES CHARGES

- le prix de cession des éléments d'actifs cédés, sous réserve des dispositions particulières fixées à l'article 332-6 pour les titres immobilisés de l'activité de portefeuille et à l'article 332-9 pour les titres de placement.

222-2. – Le chiffre d'affaires correspond au montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante.

CHAPITRE III RÉSULTAT

230-1. – Le résultat de l'exercice est égal tant à la différence entre les produits et les charges qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice sauf s'il s'agit d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres.

Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat.

TITRE III
REGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

CHAPITRE I
COMPTABILISATION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES PRODUITS ET DES CHARGES

(Règlement n°2000-06 du CRC)

Section 1
Comptabilisation des actifs

(Règlement n°2000-06 du CRC)

Sous-section 1
Critères généraux de comptabilisation d'un actif

(Règlement n°2004-06 du CRC)

311-1. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants - ou du potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 ou relèvent du secteur public.
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante, y compris, par différence et à titre d'exception lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, selon les dispositions de l'article 321-8.

Une entité évalue selon ces critères de comptabilisation tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, qu'il s'agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions sous réserve des dispositions de l'article 331-4 relatif aux éléments d'actif non significatifs.

Sous-section 2
Comptabilisation des composants

(Règlement n°2004-06 du CRC)

311-2. – (Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC) – Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation de l'article 311-1.

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

Sous-section 3 Comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne

(Règlement n°2004-06 du CRC)

311-3. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 1 - Les dépenses engagées pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

2- Les coûts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale - ou de viabilité économique pour les projets de développement pluriannuels associatifs. Ceci implique, pour l'entité, de respecter l'ensemble des critères suivants :

- a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- b) l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- c) la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- d) la façon dont l'immobilisation incorporelle génèrera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- e) la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et,
- f) la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

La comptabilisation des coûts de développement à l'actif est considérée comme la méthode préférentielle.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux logiciels dont le coût de production est déterminé conformément à l'article 331-3.2.

3- Les dépenses engagées pour créer en interne des fonds commerciaux, des marques, des titres de journaux et de magazines, des listes de clients et autres éléments similaires en substance, ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Il en est de même pour les coûts engagés ultérieurement relatifs à ces dépenses internes.

4- Si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite les dépenses au titre de ce projet comme si elles étaient encourues uniquement lors de la phase de recherche.

311-4. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Les dépenses qui ne répondent pas aux conditions cumulées de définition et de comptabilisation des actifs et qui ne sont pas attribuables au coût d'acquisition ou de production tels que définis aux articles 211-1, 311-1 et suivants, doivent être comptabilisées en charges sous réserve des dispositions prévues aux articles 361-1 à 361-3.

Sous-section 4

Autres dispositions

(Règlement n°2004-06 du CRC)

311-5. – (Règlements n°2000-06, n°2002-10 et n°2004-06 du CRC) – Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements et dépréciations nécessaires.

Les dépréciations sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

Section 2

Comptabilisation des passifs

Sous-section 1

Critères de première comptabilisation

(Règlement n°2000-06 du CRC)

312-1. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – 1 - A 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.

312-2. – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé à la comptabilisation de provisions qui remplissent les conditions fixées à l'article **312-1.-2.**

TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

312-3. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

312-4. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Un passif peut ne pas être comptabilisé dans les cas prévus à l'article 335-1 relatif aux pensions, retraites et versements assimilés.

312-5. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe.

312-6. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – En application de l'article 342-5 et par exception à l'article 312-1, les gains latents de change sur la conversion des dettes et créances en devise étrangère sont comptabilisés au passif du bilan.

Sous-section 2

Applications

(Règlements n°2000-06 du CRC)

312-7. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – En application de l'article 312-1, une dette à l'égard d'un fournisseur est comptabilisée lorsque, conformément à une commande de l'entité, la marchandise a été livrée ou le service rendu.

312-8. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Si elle satisfait aux conditions de l'article 312-1, une provision est comptabilisée pour les risques et charges nettement précisés quant à leur objet et dont l'échéance ou le montant ne peuvent être fixés de façon précise. Ainsi :

1- Une perte sur un contrat doit être provisionnée dès qu'elle devient probable.

2- Les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une obligation de l'entité vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision aux tiers concernés, et à condition que l'entité n'attende plus de contrepartie de ceux-ci. Les coûts d'une restructuration conditionnée par une opération financière telle qu'une cession d'activité ne peuvent être provisionnés tant que l'entité n'est pas engagée par un accord irrévocable.

3- Les pertes d'exploitation futures, ne répondant pas à la définition d'un passif de l'article 212-1, ne sont pas provisionnées.

312-9. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Les produits constatés d'avance constituent des passifs.

Sous-section 3

Comptabilisation ultérieure

(Règlement n°2000-06 du CRC)

312-10. – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – Les provisions sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister, c'est-à-dire soit quand l'entité n'a plus d'obligation, soit quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.

Section 3

Comptabilisation des produits et charges

(Règlement n°2000-06 du CRC)

313-1. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice :

- les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable ;
- les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable.

313-2. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice.

313-3. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Les transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de la livraison du bien et non à celle du transfert de propriété.

313-4. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Les remises ou réductions accordées dans le cadre du règlement des difficultés d'entreprises sont enregistrées ainsi qu'il suit.

Lorsqu'elles sont accordées sous condition résolutoire, les remises ou réductions sont comptabilisées dès l'accord des parties, s'il s'agit d'un règlement amiable ou dès la décision du tribunal arrêtant le plan de redressement, s'il s'agit d'un règlement judiciaire.

Lorsqu'elles sont accordées sous condition suspensive, les remises ou réductions sont comptabilisées lorsque la condition est remplie.

313-5. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Le résultat tient compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels.

313-6. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Les créances non déclarées en cours de redressement judiciaire sont enregistrées ainsi qu'il suit :

Le produit chez le débiteur et la charge chez le créancier, correspondant à la créance non déclarée, sont comptabilisés :

- si aucune demande en relevé de forclusion n'a été formée dans un délai d'un an à compter du jugement d'ouverture de la procédure : à l'expiration de ce délai ;
- si une demande en relevé de forclusion a été formée et rejetée : à la date de l'ordonnance de rejet. Tant que la décision n'est pas définitive, le débiteur constitue une provision.

Section 4

Changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs

(Règlement n°2000-06 du CRC)

314-1. – (Règlements n°99-09 et n° 2000-06 du CRC) – Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

Lorsque les changements de méthodes comptables ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions s'effectue directement par les capitaux propres pour la partie qui n'a pas trouvé sa justification.

314-2. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – 1 - Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.

2- L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice.

314-3. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise, sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

CHAPITRE II
ÉVALUATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS
(Règlement n°2000-06 du CRC)

Section 1
Évaluation des actifs à la date d'entrée

Sous-section 1

Dispositions générales d'évaluation des actifs

321-1. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux articles 211-1 et 311-1 et suivants, doivent être évalués initialement à leur coût.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale ;
- les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale.

Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas aux immobilisations corporelles constamment renouvelées visées à l'article 331-5.

321.2. – (Règlements n°2004-01 et n°2004-06 du CRC) – Le coût d'acquisition s'entend pour les biens et titres reçus à titre d'apports en nature par la société bénéficiaire, des valeurs figurant dans le traité d'apport, déterminées et évaluées selon les dispositions de l'annexe 1 du présent règlement.

Les apports en nature d'actifs corporels ou incorporels isolés figurant dans le traité d'apport, sont assimilés à des échanges, et évalués selon les dispositions de l'article 321-3.

321-3. – (Règlements n°2004-01 et n°2004-06 du CRC) – Échanges et apports en nature d'actifs corporels et incorporels isolés.

Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock acquis en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évalué à la valeur vénale à moins que :

- la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou,
- la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.

TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction, ou si l'analyse de la transaction confirme de manière explicite la substance commerciale.

Si l'immobilisation acquise ne peut pas être évaluée à la valeur vénale, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.

321-4. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Les biens acquis à titre gratuit, c'est-à-dire sans aucune contrepartie présente ou future, monétaire ou non monétaire, sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale.

321-5. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts d'emprunt.

1- Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive.

Deux traitements sont donc autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Le traitement retenu doit être appliqué, de façon cohérente et permanente, à tous les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition ou la production de tous les actifs éligibles de l'entité. La méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.

2- Premier traitement autorisé : comptabilisation en charges

Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des capitaux empruntés.

3- Deuxième traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif

- Coûts d'emprunt directement attribuables

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, ou à la période de construction ou de production d'un actif éligible sont incorporés dans le coût de cet actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et qu'ils peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

- Coûts d'emprunt non directement attribuables

Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif éligible.

321-6. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Pour les biens acquis moyennant paiement de rentes viagères, le prix d'achat s'entend du montant qui résulte d'une stipulation de prix ou à défaut d'une estimation.

321-7. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Les subventions obtenues pour l'acquisition ou la production d'un bien sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés.

321-8. – (Règlements n°2002-10 du CRC et n°2004-06 du CRC) – Lorsque les actifs sont acquis conjointement, ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux, conformément aux dispositions des articles 321-10 et suivants.

A défaut de pouvoir évaluer directement chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs des actifs acquis ou produits est évalué par référence à un prix de marché, ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres actifs s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué.

321-9. – (Règlements n°2003-01 et n°2004-06 du CRC) – Traitement comptable des activités d'échange dans le cadre des transactions internet.

En cas de transaction d'échange dont au moins l'un des lots échangés concerne une prestation publicitaire effectuée sur internet, le bien ou le service reçu dans l'échange est évalué :

- à la valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est la plus fiable ;
- augmentée ou diminuée de la soulte en espèce éventuellement versée ou reçue et des frais accessoires d'achat.

Cette position est applicable que les biens ou services échangés soient ou non semblables.

Si la valeur vénale d'aucun des lots ne peut être estimée de façon fiable, les entreprises concernées doivent évaluer le bien ou le service acquis pour un montant égal à la valeur comptable de l'actif remis dans l'échange, qui peut être évalué au seul montant de la soulte. Si aucun actif ou soulte n'est remis, le bien ou le service reçu dans l'échange est comptabilisé pour une valeur nulle. Dans ce cas, les frais accessoires d'achat ne s'ajoutent pas au coût du bien ou du service reçu dans l'échange et affectent le résultat.

La valeur vénale d'un lot échangé ne peut être appréciée que par référence à des ventes normales. Sont considérées comme normales, les ventes équivalentes réalisées par la même entité, payées en espèces ou contre remise d'autres actifs, monétaires ou non, dont la valeur vénale peut être déterminée de façon fiable.

Sous-section 2

Coût d'entrée des immobilisations corporelles

(Règlement n°2004-06 du CRC)

321-10. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Eléments du coût d'acquisition initial.

1- Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

- de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks. Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.

2- Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs - ou le potentiel des services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 ou relèvent du secteur public. Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation prévues à l'art. 322-5.

Les coûts d'emprunts peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les dispositions prévues à l'article 321-5.

321-11. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Point de départ de l'attribution des coûts.

Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation à compter de la date à laquelle la direction a pris - et justifie au plan technique et financier - la décision de l'acquérir ou de la produire pour l'utiliser ou la céder ultérieurement, et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs.

Pour un actif acquis ou installé par un fournisseur externe, la notion d'utilisation prévue par la direction, visée ci-dessus, correspond généralement au niveau de performance nécessaire pour atteindre le rendement initial attendu à la date de réception. La même approche s'applique pour un actif produit directement par l'entité.

321-12. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts non attribuables au coût d'acquisition

1- Tous les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'immobilisation et qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisés en charges.

2- Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation effective ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.

3- Les opérations qui interviennent avant ou pendant la construction ou l'aménagement d'une immobilisation corporelle et qui ne sont pas nécessaires afin de mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges.

321-13. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coût de production

1- Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour une immobilisation acquise. Il peut être déterminé par référence au coût de production des stocks (Article 321-21) si l'entité produit des biens similaires pour la vente.

Le coût de production d'une immobilisation corporelle est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les charges directes sont les charges qu'il est possible d'affecter, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien ou d'un service déterminé.

2- Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût de production selon les dispositions prévues à l'article 321-5.

3- Le coût d'une immobilisation corporelle peut inclure une quote-part d'amortissement.

4- La quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

321-14. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts ultérieurs.

1- Les dépenses ou les coûts, qui ne répondent pas aux conditions de comptabilisation prévues aux articles 311-1 et 311-2, comme les dépenses courantes d'entretien et de maintenance sont comptabilisés en charges.

2- Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues aux articles 311-1 et 311-2 sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, si aucune provision pour gros entretien ou grande révision n'a été constatée. Si nécessaire, le coût estimé des dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien. Dans tous les cas, la valeur nette du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

3- Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

Sous-section 3 **Coût d'entrée des immobilisations incorporelles** (Règlement n°2004-06 du CRC)

321-15. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Éléments du coût d'acquisition initial

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, et
- de tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.

TITRE III – REGLES DE COMPTABILISATION ET D’EVALUATION

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d’actes, liés à l’acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d’acquisition de l’immobilisation ou comptabilisés en charges ».

Le point de départ d’attribution des coûts est déterminé conformément à l’article 321-11.

Les coûts d’emprunt peuvent être rattachés au coût d’acquisition selon les conditions prévues à l’article 321-5.

321-16. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts non attribuables au coût d’acquisition

1- Les coûts cessent d’être activés lorsque l’immobilisation incorporelle est en état de fonctionner selon l’utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l’utilisation ou du redéploiement de l’actif sont exclus du coût de cet actif.

2- Les opérations qui interviennent avant ou pendant le développement de l’immobilisation incorporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l’immobilisation en état de fonctionner conformément à l’utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges au compte de résultat.

321-17. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts de développement

Le coût d’une immobilisation incorporelle générée en interne, répondant aux conditions de comptabilisation prévues à l’article 311-3.2, comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l’actif afin qu’il soit en mesure de fonctionner selon l’utilisation prévue par la direction ».

Les coûts d’emprunt peuvent être rattachés aux coûts de développement selon les dispositions prévues à l’article 321-5.

321-18. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Autres dépenses

Les dépenses qui ne répondent pas aux conditions générales de comptabilisation des coûts initiaux d’acquisition ou des coûts de développement, prévus respectivement aux articles 311-1 et 311-3.2 sont comptabilisées en charges lorsqu’elles sont encourues.

Sous-section 4

Coût d’entrée des stocks

(Règlement n°2004-06 du CRC)

321-19. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d’acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l’endroit et dans l’état où ils se trouvent.

Les pertes et gaspillages sont exclus des coûts.

Les coûts d’emprunt peuvent être inclus dans le coût des stocks selon les dispositions prévues à l’article 321-5.

321-20. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts d'acquisition.

Le coût d'acquisition des stocks est constitué du :

- prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;
- ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services ».

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production et d'acquisition à l'exclusion des coûts des structures dédiées.

321-21. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coût de production

Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes, affecté à chaque unité produite, n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés, sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

321-22. – (Règlements n°2004-06 et 2007-02 du CRC) – Méthodes de détermination du coût

- Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.
- Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :
 - le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
 - le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.

TITRE III – REGLES DE COMPTABILISATION ET D’EVALUATION

Ce total est réparti, entre les articles consommés dans l’exercice et les articles existants en stocks, par application d’un mode de calcul sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période n’excédant pas la durée moyenne de stockage ou selon la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS - FIFO).

- Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l’entité. Pour des stocks de nature ou d’usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.
- Les techniques d’évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

- Méthode des coûts standards

Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d’utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d’œuvre, d’efficience et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

- Méthode du prix de détail.

Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est le cas échéant appliqué.

Section 2

Évaluation des actifs postérieurement à leur date d’entrée

(Règlement n°2000-06 du CRC)

Sous-section 1

Définitions

(Règlement n°2002-10 du CRC)

322-1. – (Règlement n°2002-10 du CRC) -

1- Un actif amortissable est un actif dont l’utilisation par l’entité est déterminable.

2- L’utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l’actif. Elle peut être déterminable en termes d’unités de temps ou d’autres unités d’œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l’actif.

L’utilisation d’un actif est déterminable lorsque l’usage attendu de l’actif par l’entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l’un des critères suivants, soit à l’origine, soit en cours d’utilisation, est applicable : physique, technique, juridique. Ces critères ne sont pas exhaustifs.

Si plusieurs critères s’appliquent, il convient de retenir l’utilisation la plus courte résultant de l’application de ces critères.

3- Le montant amortissable d’un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

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

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

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

4 - La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

5- La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation, sous réserve des dispositions de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence et de celles de l'article 350-1 relatives à la réévaluation.

6- La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable.

7 - La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.

8- La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage sous réserve des dispositions de l'article 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

9- La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée élément par élément.

10- La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

11- La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus.

Sous-section 2

Règles générales applicables (Règlement n°2002-10 du CRC)

322-2. – (Règlement n°2002-10 du CRC) – 1 - La plus-value constatée entre la valeur actuelle d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée, sous réserve des dispositions des articles 372-1 à 372-3 relatifs aux variations de valeur des contrats financiers à terme et des options de taux d'intérêt sur les marchés organisés.

2- Par exception, des textes particuliers prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires ou de provisions réglementées ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation.

Sous-section 3

Modalités d’évaluation des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles

(Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC)

322-3. – (Règlements n°2002-10, n°2003-07 et n°2004-06 du CRC) – L’article 322.3 est supprimé, ses dispositions étant reprises par l’article 311-2.

322-4. – (Règlement n°2000-06, n°2002-10 et n°2005-09 du CRC) – 1 - A la clôture de l’exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d’amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d’absence ou d’insuffisance de bénéfice.

2- L’amortissement d’un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l’actif.

3- L’amortissement est déterminé par le plan d’amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu’il est arrêté par la direction de l’entité.

4- Lorsque l’utilisation, estimée lors de l’acquisition de l’actif comme indéterminable, devient déterminable au regard d’un des critères cités à l’article 322-1.2, l’actif est amorti sur l’utilisation résiduelle.

5- Le mode d’amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l’actif par l’entité. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d’utilisation identiques.

Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

Toutefois, les entreprises qui ne dépassent pas à la clôture, pour deux des trois critères visés à l’article L.123-16 du code de commerce, les seuils fixés par le point 2 de l’article 17 du décret n°83-1020 du 29 novembre 1983, peuvent, dans les comptes individuels, retenir la durée d’usage pour déterminer le plan d’amortissement des immobilisations non décomposables, sous réserve des conditions prévues aux articles 311-2 et 321-14.2.

6- Le plan d’amortissement est défini à la date d’entrée du bien à l’actif. Toutefois, toute modification significative de l’utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l’actif, entraîne la révision prospective de son plan d’amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d’un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.

Sous-section 4

Modalités d’évaluation des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles

(Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC)

322-5. – (Règlement n°2002-10 du CRC) – 1 - L’entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s’il existe un indice quelconque montrant qu’un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

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

2- Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

- Externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement ;
- Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions.

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

Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est à dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

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

4- Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure.

Sous-section 5 **Modalités d'évaluation des stocks** (Règlement n°2004-06 du CRC)

322-6. – (Règlements n°2004-06, n°2005-09 et 2007-02 du CRC) – A la date de clôture de l'exercice, les stocks et les productions en cours sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 322-1 et 322-5, sous réserve des dispositions prévues aux articles 322-7 et 322-8.

A l'inventaire, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Le prix et les perspectives de vente sont à prendre en considération pour juger des éventuelles dépréciations des stocks.

322-7. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – A la date de clôture de l'exercice, la valeur d'entrée est toujours retenue pour les stocks et les productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

La valeur d'entrée est également retenue pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnement ont été individualisés et que le prix de vente stipulé couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

322-8. – (Règlements n°2004-06 du CRC) – Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens.

TITRE III – REGLES DE COMPTABILISATION ET D’EVALUATION

Si la méthode précédente n’est pas praticable, les biens en stocks sont évalués à leur valeur d’inventaire à la date de clôture de l’exercice.

Si les méthodes précédentes entraînent des contraintes excessives pour la gestion de l’entité, les biens en stocks sont évalués en pratiquant la méthode du prix de détail mentionnée au dernier alinéa de l’article 321-22.

Sous-section 6 **Modalités d’évaluation applicables aux actifs autres** **que les immobilisations incorporelles, corporelles et stocks** (Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC)

322-9. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d’actifs, autres que les immobilisations corporelles, incorporelles et les stocks, est comparée à leur valeur actuelle à la même date, sous réserve des dispositions de l’article 322-7 relatives aux stocks et productions en cours faisant l’objet d’un contrat de vente ferme.

L’amointrissement de la valeur d’un élément d’actif, autre qu’une immobilisation corporelle ou incorporelle et les stocks, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une dépréciation, sous réserve des dispositions de l’article 332-7 relatif aux titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l’activité de portefeuille, de l’article 342-5 relatif aux dettes et créances en monnaies étrangères, de l’article 342-6 relatif à d’autres opérations en monnaies étrangères, de l’article 371-1 relatif aux titres vendus à réméré, de l’article 372-2 et de l’article 372-3 relatifs aux variations de valeur des options de taux d’intérêt constatées sur les marchés organisés ou lors de transactions de gré à gré.

322-10. – (Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC) – Pour l’application des articles 322-1 et 322-6, la valeur brute des biens fongibles est déterminée soit à leur coût moyen pondéré d’acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré.

Section 3 **Évaluation des passifs à la date d’entrée**

323-1. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Les passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères sont évalués conformément aux articles 341-1 à 342-7.

323-2. – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – Les provisions 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 considéré 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.

323-3. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.

323-4. – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – Les provisions sont évaluées avant effet d'impôt sur les bénéficiaires.

323-5. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures.

323-6. – (Règlements n°2000-06 et n° 2005-09 du CRC) – 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 lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront.

323-7. – (Règlements n°000-06 et n°2005-09 du CRC) – Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

323-8. – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – 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 ; il est comptabilisé distinctement à l'actif s'il est conforme aux dispositions relatives à la comptabilisation d'un actif.

323-9. – (Règlement n°2000-06 du CRC) – les produits constatés d'avance sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

Section 4
Évaluation des passifs postérieurement à leur date d’entrée

(Règlement n°2000-06 du CRC)

324-1. – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – A la date de clôture, la valeur nette comptable des éléments de passif est comparée à leur valeur d’inventaire à la même date. Les provisions sont revues à chaque date d’établissement des comptes et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

Les dispositions relatives à l’évaluation des provisions à leur date d’entrée dans le patrimoine de l’entité s’appliquent à leur évaluation postérieure.

CHAPITRE III

MODALITÉS PARTICULIÈRES D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION

Section 1

Immobilisations incorporelles et corporelles

Sous-section 1

A la date d'entrée

331-1. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – A la date d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles et des stocks dans le patrimoine, les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 321-1 à 321-22 s'appliquent sous réserve des dispositions des articles 331-3 à 331-8.

Le rattachement des coûts d'emprunt au coût d'acquisition et de production des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks est déterminé selon les dispositions de l'article 321-5.

331-2. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – L'article 331-2 est supprimé.

331-3. – 1 - Les logiciels acquis sont amortis à compter de leur date d'acquisition et non de celle de leur mise en service, et les logiciels créés à compter de leur date d'achèvement.

2- Les logiciels, créés par l'entité, destinés à un usage commercial ainsi que ceux destinés aux besoins propres de l'entité sont inscrits en immobilisations, à leur coût de production, dans les conditions suivantes.

a) Est, au sens du présent article, un logiciel destiné à un usage commercial tout logiciel créé en vue d'être vendu, loué ou commercialisé sous d'autres formes.

Est, au sens du présent article, un logiciel destiné à usage interne tout logiciel destiné à toute autre forme d'usage.

b) Le coût de production comprend les seuls coûts liés à la conception détaillée de l'application - aussi appelée analyse organique -, à la programmation - aussi appelée codification -, à la réalisation des tests et jeux d'essais et à l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation interne ou externe.

c) **Les logiciels destinés à un usage commercial** sont comptabilisés en immobilisations, si les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale,
- l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour les besoins de la clientèle et identifie les ressources humaines et techniques qui seront mises en œuvre.

TITRE III – REGLES DE COMPTABILISATION ET D’EVALUATION

Les logiciels destinés à un usage interne sont enregistrés en immobilisations, si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique,
- l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et précise l'impact attendu sur le compte de résultat.

331-4. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Les éléments d’actifs non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l’exercice.

331-5. – Les immobilisations corporelles qui sont constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire pour l'entité peuvent être conservées à l'actif pour une quantité et une valeur fixes si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement d'un exercice à l'autre.

331-6. – La valeur résiduelle des éléments récupérés à la suite de la mise hors service des immobilisations est comptabilisée dans un compte spécial d'immobilisations lorsqu'ils sont destinés à être récupérés pour de nouvelles installations ou dans un compte spécial de stocks s'ils sont destinés à être vendus.

331-7. – Le titulaire d’un contrat de crédit-bail comptabilise en charges les sommes dues au titre de la période de location.

A la levée de l’option d’achat, le titulaire d’un contrat de crédit-bail inscrit l’immobilisation à l'actif de son bilan pour un montant établi conformément aux règles applicables en matière de détermination de la valeur d’entrée.

331-8. – (Règlement n°2003-05 du CRC) – 1 - Les coûts de création de sites internet peuvent être comptabilisés à l’actif si l’entreprise démontre qu’elle remplit simultanément les conditions suivantes :

- a) le site internet a de sérieuses chances de réussite technique ;
- b) l’entreprise a l’intention d’achever le site internet et de l’utiliser ou de le vendre ;
- c) l’entreprise a la capacité d’utiliser ou de vendre le site internet ;
- d) le site internet générera des avantages économiques futurs ;
- e) l’entreprise dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site internet ;

f) l'entreprise a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site internet au cours de son développement.

2- Les coûts engagés au cours de la phase de développement et de production de sites internet qui peuvent être comptabilisés à l'actif à leur coût de production si les conditions de comptabilisation visées au I sont satisfaites, comprennent les dépenses relatives à :

- l'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine ;
- l'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site ;
- le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande d'un code pour les programmes, de logiciels de bases de données, et de logiciels intégrant les applications distribuées dans les programmes ;
- la réalisation de la documentation technique ;
- les coûts afférents au contenu, notamment les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site ainsi que l'expédition du contenu du site.

Les graphiques constituant un élément du logiciel, les coûts de développement des graphiques initiaux sont comptabilisés comme les logiciels auxquels ils se rapportent.

La comptabilisation des coûts de développement et de production de sites internet à l'actif est considérée comme la méthode préférentielle.

3- Les coûts engagés au cours de la phase de recherche préalable ne peuvent pas être comptabilisés à l'actif et doivent être inscrits au compte de résultat. Les frais de recherche comptabilisés initialement en charges, relatifs à des projets qui aboutissent à la création de sites internet, ne peuvent pas ultérieurement être réintégrés aux coûts de développement comptabilisés à l'actif.

4- Les dépenses ultérieures au titre de sites internet engagées après leur acquisition ou leur achèvement sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont réalisées, sauf :

- s'il est probable que ces dépenses permettront au site de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini avant l'engagement des dépenses ;
- et si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable.

Sous-section 2 A une date postérieure

331-9. – (Règlements n°2002-10 et n°2003-05 du CRC) – Les définitions, conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements et dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles sont précisées aux articles 322-1 à 322-4.

Section 2

Titres

Sous-section 1

Titres immobilisés

332-1. – (Règlements n°2004-06 et n°2005-09 du CRC) – A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 321-1, 321-2, 321-3, 321-4, 321-6 et 321-10.

Le coût d'entrée des titres reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif par la société apporteuse, doit être égal à la valeur des apports retenue dans le traité d'apport.

332-2. – En cas de cession partielle d'un ensemble de titres immobilisés conférant les mêmes droits, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée au coût d'achat moyen pondéré ou, à défaut, en présumant que les titres conservés sont les derniers entrés.

332-3. – A toute autre date que leur date d'entrée, les titres de participation, cotés ou non, sont évalués à leur valeur d'utilité représentant ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir.

A condition que leur évolution ne résulte pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation : rentabilité et perspective de rentabilité, capitaux propres, perspectives de réalisation, conjoncture économique, cours moyens de bourse du dernier mois, ainsi que les motifs d'appréciation sur lesquels reposent la transaction d'origine.

332-4. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Les titres des sociétés contrôlées de manière exclusive peuvent être évalués par équivalence.

La valeur d'équivalence des titres d'une société contrôlée de manière exclusive est égale à la quote-part des capitaux propres correspondant aux titres, augmentée du montant de l'écart d'acquisition rattaché à ces titres. Les capitaux propres concernés sont les capitaux propres retraités selon les règles de la consolidation avant répartition du résultat et avant élimination des cessions internes à l'ensemble consolidé.

Si à la date de clôture de l'exercice la valeur globale des titres évalués par équivalence est inférieure au prix d'acquisition, une dépréciation globale du portefeuille est constituée. Une provision pour risque global de portefeuille est également constituée si la valeur globale d'équivalence est négative.

Pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application de la présente méthode, la valeur nette comptable des titres figurant au bilan à l'ouverture tient lieu de prix d'acquisition.

Lors de la cession d'une fraction ou de la totalité des titres concernés, ceux-ci sont sortis de l'actif du bilan pour leur prix d'acquisition.

332-5. – A toute autre date que leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.) sont évalués titre par titre à une valeur qui tienne compte des perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus et qui soit fondée, notamment, sur la valeur de marché.

332-6. – A la clôture de chaque exercice, la valeur actuelle des titres immobilisés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.), est estimée :

- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois, à l'exception des titres qui sont détenus explicitement dans le but de réduire le capital : leur valeur comptable n'est soumise à aucune dépréciation et reste égale à leur prix d'achat jusqu'à leur annulation dès lors que dès l'origine, leur inscription doit être regardée comme équivalant à une réduction des capitaux propres ;
- pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation.

Par dérogation aux articles 221-1 et 222-1, les plus-values et moins-values de cession de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.) sont comptabilisées, selon le cas, en produit ou en charge.

332-7. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Par exception à la règle d'évaluation élément par élément définie à l'article 322-1.9, en cas de baisse anormale et momentanée des titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.), l'entité n'est pas obligée de constituer, à la date de clôture de l'exercice, de dépréciation à concurrence des plus-values latentes normales constatées sur d'autres titres.

Il n'est pas constitué de dépréciations sur les titres qui font l'objet d'opérations de couverture.

332-8. – (Règlements n°2005-09 et 2007-02 du CRC) – L'évaluation de la souscription ou de l'acquisition de parts d'un groupement d'intérêt économique (G.I.E.) et des avances qui ne sont pas réalisables à court terme s'effectue dans les conditions suivantes.

A la souscription ou à l'acquisition, la participation est enregistrée pour le prix pour lequel elle est effectuée. Les avances sont enregistrées pour le montant figurant au contrat qui les a prévues.

A l'inventaire, lorsque la quote-part de cette participation dans les capitaux propres du G.I.E. est inférieure à sa valeur comptable, chaque membre constate la dépréciation de sa participation dans le G.I.E.

Les dépréciations affectent, dans l'ordre et dans la limite de leur montant, d'abord les parts du G.I.E., puis les créances. Si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, le surplus entraîne la constitution d'une provision pour risques.

Sous-section 2
Titres de placement

332-9. – L’évaluation des titres de placement est effectuée dans les mêmes conditions que celles prévues aux articles 332-1, 332-2, 332-6 et 332-7 pour les titres immobilisés.

Par dérogation aux articles 221-1 et 222-1, les plus-values et moins-values de cession des titres de placement sont comptabilisées selon le cas, en produit ou en charge.

Section 3
Stocks et productions en cours

Articles supprimés (Règlement n°2004-06 du CRC) - Les articles 333-1 à 333-5 sont supprimés.

Section 4
Impôts sur les résultats

334-1. – Le taux d’impôt à appliquer est celui en vigueur à la date de clôture.

Lorsque le vote de l’impôt modifiant le taux existant survient après la clôture de l’exercice, les effets de cette modification affectent l’exercice au cours duquel ce vote intervient et non l’exercice clôturé.

Dans cette situation, une information donnant les effets sur les résultats de l’exercice concerné de toute modification d’impôt votée entre les dates de clôture et d’arrêté, est fournie dans l’annexe.

334-2. – Dans le cadre du régime de l’intégration fiscale, la société mère comptabilise la dette globale d’impôt du groupe quelles que soient les modalités d’intégration retenues, ainsi que les créances sur les filiales intégrées générées simultanément en fonction des conventions de répartition de l’impôt à l’intérieur du groupe.

Section 5
Autres passifs

335-1. – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – Les passifs relatifs aux engagements de l’entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d’indemnités et d’allocations en raison de départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux peuvent être, en tout ou en partie, constatés sous forme de provisions.

La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l’égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle.

CHAPITRE IV
ÉVALUATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS
DONT LA VALEUR DÉPEND DES FLUCTUATIONS
DES MONNAIES ÉTRANGERES

Section 1
Règles générales

341-1. – Lorsque l'évaluation des éléments d'actif ou de passif dépend des cours de change, les cours de change à utiliser sont pour les devises cotées les cours indicatifs de la Banque de France publiés au Journal officiel, et pour les autres devises les cours moyens mensuels établis par la Banque de France.

Section 2
Règles spécifiques

342-1. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Le coût d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles et stocks exprimé en monnaie étrangère est converti en monnaie nationale au cours du jour de l'opération.

En cas d'acquisition d'actif en monnaie étrangère, le taux de conversion utilisé est le taux de change à la date d'entrée ou, le cas échéant, celui de la couverture si celle-ci a été prise avant l'opération. Les frais engagés pour mettre en place les couvertures sont également intégrés au coût d'acquisition.

Les amortissements et, s'il y a lieu, les dépréciations sont calculés sur cette valeur.

342-2. – La conversion en monnaie nationale de la valeur des titres libellés en monnaies étrangères et cotés seulement à l'étranger est faite au cours de change à la date de chaque opération les concernant.

342-3. – A la date de clôture de l'exercice, les autres titres immobilisés et les valeurs mobilières de placement cotés et libellés en monnaies étrangères sont évalués :

- si les titres sont cotés en France : aux cours français,
- si les titres sont cotés seulement à l'étranger : aux cours étrangers auxquels on applique le cours du change à la date de clôture.

342-4. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – La valeur en monnaies étrangères de stocks détenus à l'étranger est convertie en monnaie nationale, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, approvisionnements et produits en stocks, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode de calcul, l'entité peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats.

Des dépréciations sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours de change audit jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

TITRE III – REGLES DE COMPTABILISATION ET D’EVALUATION

342-5. – Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours du change.

Lorsque l'application du taux de conversion à la date de clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures :

- à l'actif du bilan pour les différences correspondant à une perte latente;
- au passif du bilan pour les différences correspondant à un gain latent.

Les pertes de change latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques, sous réserve des dispositions particulières de l'article 342-6.

342-6. – Lorsque les circonstances suppriment en tout ou partie le risque de perte, les provisions sont ajustées en conséquence. Il en est ainsi dans les cas suivants.

1- Lorsque l'opération traitée en devises est assortie par l'entité d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de change, la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

2- Lorsqu'un emprunt en devises, sur lequel est constatée une perte latente, est affecté à l'acquisition d'immobilisations situées dans le pays ayant pour unité monétaire la même devise que celle de l'emprunt, ou à l'acquisition de titres représentatifs de telles immobilisations, il n'est pas constitué de provision globale pour la perte latente attachée à l'emprunt affecté.

3- Lorsque pour des opérations dont les termes sont suffisamment voisins les pertes et les gains latents peuvent être considérés comme concourant à une position globale de change, le montant de la dotation peut être limité à l'excédent des pertes sur les gains.

4- Lorsque les charges financières liées à un emprunt en devises sont inférieures à ce qu'elles auraient été si l'emprunt avait été contracté en monnaie nationale, le montant de la dotation annuelle au compte de provision peut être limité à la différence entre ces charges calculées et les charges réellement supportées.

5 - Lorsque les pertes latentes de change sont attachées à une opération affectant plusieurs exercices, l'entité peut procéder à l'étalement de ces pertes.

342-7. – Les liquidités ou exigibilités immédiates en devises existant à la clôture de l'exercice sont converties en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change au comptant.

Les écarts de conversion constatés sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

CHAPITRE V

RÉÉVALUATION

350-1. – Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes.

L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres.

L'écart de réévaluation peut être incorporé en tout ou partie au capital. Il ne peut pas compenser les pertes, sauf s'il a été préalablement incorporé au capital.

(Règlement n°2003-04 du CRC) - Le produit hors frais de la cession qui excède la valeur nette comptable de l'immobilisation avant réévaluation, peut en tout ou partie être transféré à un compte distribuable à hauteur du montant résiduel de la réévaluation comptabilisée au passif du bilan, selon les règles du droit commun. Il en est de même lors de chaque exercice bénéficiaire pour le supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation.

CHAPITRE VI

ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES ÉLÉMENTS D'ACTIF ET DE PASSIF DE NATURE PARTICULIÈRE

Section 1

Actifs de nature particulière

361-1. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Frais d'établissement

Les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité dans son ensemble mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminées, suivent le traitement comptable suivant :

- les frais de constitution, de transformation, de premier établissement, peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement. Leur inscription en compte de résultat constitue néanmoins la méthode préférentielle ;
- les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement. Leur imputation sur les primes d'émission et de fusion constitue néanmoins la méthode préférentielle ; en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charges.

Les frais d'établissement sont amortis selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans.

361-2. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Le montant des primes de remboursement d'emprunt est amorti systématiquement sur la durée de l'emprunt soit au prorata des intérêts courus, soit par fractions égales. Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunt remboursée sont toujours amorties.

361-3. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Les frais d'émission d'emprunt peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt. Néanmoins, il est possible de recourir à une répartition linéaire lorsque les résultats obtenus ne sont pas sensiblement différents de la méthode précédente.

Règlement n°2004-06 du CRC – Les articles 361-4 à 361-7 sont supprimés.

Section 2

Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres

(Règlement n°2000-06 du CRC)

362-1. – Le montant des subventions d'investissement, lorsqu'il est inscrit dans les capitaux propres, est repris au compte de résultat selon les modalités qui suivent.

1- La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation amortissable s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.

2- La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation non amortissable est étalée sur le nombre d'années pendant lequel l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. A défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention.

3- Toutefois, des dérogations aux modalités fixées aux I et II peuvent être admises si des circonstances particulières le justifient, par exemple le régime juridique de l'entité, l'objet de son activité, les conditions posées ou les engagements demandés par l'autorité ou l'organisme ayant alloué la subvention.

CHAPITRE VII

ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS FINANCIÈRES SPÉCIFIQUES

Section 1

Opérations sur titres

371-1. – Vente à réméré

1 - Dans la comptabilité du cédant, les titres vendus à réméré sont enregistrés dans les conditions suivantes :

- à la date de l'opération, les titres sont sortis de l'actif et le résultat de la cession est inscrit au compte de résultat,
- à la date de clôture d'un exercice, lorsque la résolution de la vente est envisagée avec suffisamment de certitude, la plus-value ou la moins-value de cession est annulée. Une provision pour risques est constatée s'il apparaît une décote de la valeur actuelle des titres par rapport à leur valeur comptable à la date de sortie et si les éléments cédés n'ont pas fait l'objet d'une opération de couverture. Les charges et produits sur opérations de réméré sont inscrits dans le compte de résultat selon les règles comptables applicables aux différents opérateurs.

2- Dans la comptabilité du cessionnaire, les titres achetés à réméré sont enregistrés dans les conditions suivantes :

- à la date de l'opération, les titres sont enregistrés à leur prix d'achat,
- à la date de clôture d'un exercice, si la résolution de l'achat est envisagée avec suffisamment de certitude, aucune provision n'est constituée lorsqu'une moins-value potentielle est constatée sur les titres concernés. Les produits à inscrire au compte de résultat sont ceux à percevoir en cas de résolution.

3- En cas de résolution de la vente, les écritures qui résultent de la cession et de l'acquisition sont contre-passées chez le cédant et chez le cessionnaire.

371-2. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Opération de désendettement de fait

1- La comptabilisation d'une opération de désendettement de fait est subordonnée à la réunion des conditions suivantes :

a) le transfert à l'entité juridique distincte est irrévocable;

b) les titres transférés :

- sont affectés de manière exclusive au service de la dette;
- sont exempts de risques relatifs à leur montant, à leur échéance et au paiement du principal et des intérêts;
- sont émis dans la même monnaie que la dette;
- ont des échéances en principal et intérêts telles que les flux de trésorerie dégagés permettent de couvrir parfaitement le service de la dette ;

c) l'entité tierce assure l'affectation exclusive des titres qu'elle a reçus au remboursement du montant de la dette.

2- La dette pour son montant restant à rembourser, les intérêts courus non échus, la prime de remboursement et les frais d'émission ainsi que les titres et les éléments qui se rapportent aux titres, notamment les dépréciations et les intérêts courus non échus sont sortis du bilan de l'entité cédante pour le montant pour lequel ils y figurent au jour de l'opération. Ils sont inscrits pour un montant identique dans la comptabilité de l'entité chargée du service juridique de la dette.

3- Dans la comptabilité de l'entité qui transfère, sont enregistrées dans le résultat :

- d'une part, la différence entre le montant de sortie des titres et des éléments qui s'y rapportent et le montant de sortie de la dette et des éléments qui s'y rapportent,
- d'autre part, les commissions qui se rapportent à cette opération.

4 - Dans la comptabilité de l'entité chargée du service de la dette, seule la commission participe à la détermination du résultat. La fraction de la commission qui est afférente aux exercices ultérieurs est inscrite en produits constatés d'avance et rapportée au résultat au fur et à mesure de l'exécution de l'obligation.

Section 2

Opérations à terme fermes ou conditionnelles

372-1. – Les montants nominaux des contrats, qu'ils aient ou non vocation à être réglés à terme, ne sont pas comptabilisés au bilan. Ils font l'objet d'engagements s'ils sont susceptibles d'être payés.

Une information doit être donnée en annexe pour tous les contrats significatifs.

Les variations de valeur des contrats sont enregistrées de façons différentes selon qu'elles s'inscrivent dans le cadre d'opérations de couverture ou d'autres opérations.

372-2. – Une opération n'est qualifiée de couverture que si elle présente toutes les caractéristiques suivantes :

- les contrats ou options de taux d'intérêt achetés ou vendus ont pour effet de réduire le risque de variation de valeur affectant l'élément couvert ou un ensemble d'éléments homogènes,
- l'élément couvert peut être un actif, un passif, un engagement existant ou une transaction future non encore matérialisée par un engagement si cette transaction est définie avec précision et possède une probabilité suffisante de réalisation,
- l'identification du risque à couvrir est effectuée après la prise en compte des autres actifs, passifs et engagements,
- une corrélation est établie entre les variations de valeur de l'élément couvert et celles du contrat de couverture, ou celles de l'instrument financier sous-jacent s'il s'agit d'options de taux d'intérêt, puisque la réduction du risque résulte d'une neutralisation totale ou partielle, recherchée, a priori, entre les pertes éventuelles sur l'élément couvert et les gains sur les contrats négociés, ou l'option achetée, en couverture.

Les opérations réalisées par les vendeurs d'options ne peuvent être qualifiées de couverture que dans des cas exceptionnels.

Les contrats qualifiés de couverture sont identifiés et traités comptablement en tant que tels dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

Les variations de valeur de ces contrats ou options, constatées sur les marchés organisés, sont enregistrées dans un compte d'attente libellé Instruments de trésorerie puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

Lors de la sortie de l'élément couvert, le montant des variations de valeur enregistrées en compte d'attente jusqu'à cette date est intégralement rapporté au compte de résultat et, si l'opération de couverture n'est pas dénouée, les variations ultérieures concernant cette opération sont traitées conformément à l'article 372-3.

Pour les éléments couverts dont les règles d'évaluation imposent de retenir à l'inventaire le coût d'achat ou le prix de marché si celui-ci est inférieur, le montant cumulé des variations de valeur du contrat, enregistrées en compte d'attente, vient en déduction dans le calcul des éventuelles dépréciations.

372-3. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.

Les variations de valeur des options constatées lors de transactions de gré à gré sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisation ultérieure.

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente,
- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

Lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision financière.

Section 3

COMPTABILISATION DES ACTIFS DONNÉS EN GARANTIE DANS LE CADRE DE CONTRATS DE GARANTIE FINANCIÈRE ASSORTIS D'UN DROIT DE RÉUTILISATION.

(Règlement n°2007-03 du Comité de la réglementation comptable)

373. – (Règlement n°2007-03 du CRC) – Les actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation sont comptabilisés et évalués conformément aux dispositions de l'annexe III du présent règlement.

CHAPITRE VIII
PRISE EN COMPTE DES OPÉRATIONS DÉPASSANT LA PÉRIODE
COMPTABLE OU L'EXERCICE

(Règlement n°99-08 du CRC)

380-1. – (Règlement n°99-08 du CRC) – Est appelé contrat à long terme, un contrat d'une durée généralement longue, spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation, d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'entité à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté.

1- Un contrat à long terme est comptabilisé soit selon la méthode à l'achèvement, soit selon la méthode à l'avancement.

2- La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération. En cours d'opération, qu'il s'agisse de prestations de services ou de productions de biens, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées.

3- La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats.

4- Si l'entité retient la méthode à l'avancement et est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement.

Ce pourcentage est déterminé en utilisant la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés. Peuvent être retenus :

- le rapport entre les coûts des travaux et services exécutés à la date de clôture et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat,
- les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

Par travaux et services exécutés et acceptés, il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat.

5- Si l'entité retient la méthode à l'avancement mais n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est dégagé.

6- La capacité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison repose sur les trois critères suivants :

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat,
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat,

TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat.

7- A la date de clôture, lorsque l'entité se situe dans les cas relevant du paragraphe IV, les produits contractuels sont comptabilisés en chiffre d'affaires puis régularisés, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse, pour dégager le résultat à l'avancement. Lorsque l'entité se situe dans les cas relevant du paragraphe V, le montant inscrit en chiffre d'affaires est limité à celui des charges ayant concouru à l'exécution du contrat.

8- Que l'entité applique la méthode à l'achèvement ou la méthode à l'avancement, la perte globale probable est provisionnée, sous déduction des pertes éventuellement déjà constatées.

En présence de plusieurs hypothèses de calcul, la perte provisionnée est la plus probable d'entre elles ou à défaut la plus faible. Dans ce cas, l'article 531-2 (27) prévoit une description appropriée dans l'annexe du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible.

La perte qui ne peut être estimée de façon raisonnable ne donne lieu à aucune provision mais à une information dans l'annexe prévue à l'article susvisé.

9- La méthode à l'avancement conduisant à une meilleure information, est considérée comme préférentielle.

La décision d'adopter la méthode à l'avancement porte sur tous les contrats en cours à cette date. L'effet du changement de méthode est calculé de façon rétrospective sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison estimés à l'ouverture de l'exercice du changement de méthode.

Dans le cas où le résultat à terminaison n'est pas déterminable de façon fiable au début de l'exercice, l'effet du changement de méthode à l'ouverture se mesure en prenant en compte l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement. L'article 531-2 (27) prévoit une description appropriée dans l'annexe de cette modalité de calcul.

CHAPITRE IX

ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN ET POUR LE COMPTE DE TIERS

Section 1

Sociétés en participation

391-1. – Sociétés en participation.

1- L'enregistrement du résultat des opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévue par les coparticipants.

2- Lorsque la comptabilité de la société en participation est tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits de la société en participation sont compris dans les charges et les produits du gérant.

La répartition du résultat s'effectue de la façon suivante :

a) dans la comptabilité du gérant, la quote-part dans les résultats revenant aux coparticipants est portée dans un compte de charges ou de produits spécifique, suivant le cas, par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés,

b) dans la comptabilité des autres coparticipants, la quote-part de résultat leur revenant est inscrite suivant le cas dans un compte de produits ou de charges spécifique par le débit ou le crédit du compte courant du gérant.

Section 2

G.I.E.

392-1. – Les résultats d'un groupement d'intérêt économique (G.I.E.) sont comptabilisés, par ses membres, lorsqu'une décision de répartition de résultats est intervenue.

Lorsque les résultats du G.I.E. sont bénéficiaires, ses membres comptabilisent, au cours de l'exercice de distribution, la créance correspondante dans les produits financiers.

Lorsque les résultats du G.I.E. sont déficitaires, les membres comptabilisent une charge correspondant au versement du complément de cotisation, si la perte est définitive. Si la perte n'est pas définitive, les membres comptabilisent des apports ou des avances complémentaires.

392-2. – A défaut de dispositions spéciales, la comptabilité des communautés d'intérêt autres que les sociétés en participation et les G.I.E. peut être établie par référence aux règles énoncées à l'article 391-1 pour les sociétés en participation.

Section 3
Immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public
et résultat de la concession

393-1. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Les immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public ou de travaux publics sont évaluées dans les conditions suivantes.

1- Le droit exclusif d'utilisation de biens du domaine public ou le droit exclusif d'exploitation est porté pour mémoire à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

Exceptionnellement, lorsque le droit du concessionnaire sur les immobilisations non renouvelables mises en concession par le concédant a fait l'objet d'une évaluation, soit dans le contrat de concession, soit à l'occasion d'un transfert, son montant constitue un élément amortissable sur la durée de la concession. Dans ce cas, la valeur des biens en pleine propriété est portée au pied du bilan.

2- Les biens mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

L'inscription à l'actif du bilan du concessionnaire de la valeur des biens mis gratuitement dans la concession par le concédant comporte une contrepartie au passif du bilan, classée dans les autres fonds propres.

3- Le maintien au niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeu des amortissements ou, éventuellement, par des dépréciations adéquates et en particulier les provisions pour renouvellement.

Dans la mesure où la valeur utile d'une installation peut être conservée par un entretien convenable, l'installation ne fait pas l'objet de dotations aux amortissements au compte de résultat du concessionnaire.

4- L'entreprise concessionnaire distingue l'activité de chacune des concessions ou de chaque catégorie de concessions dans des comptes de résultat appropriés.

Section 4

Opérations faites pour le compte de tiers

394-1. – Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. Seule la rémunération de l'entité est comptabilisée dans le résultat.

Les opérations traitées, pour le compte de tiers, au nom de l'entité, sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité.

TITRE IV TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

CHAPITRE I

410-1. – La comptabilité est tenue en monnaie et en langue nationales.

Une opération libellée en une monnaie autre que la monnaie nationale peut être enregistrée sans être convertie si la nature de l'opération et l'activité de l'entité le justifient. Dans ce cas, seul le solde du compte enregistrant ces opérations est converti en monnaie nationale à la date de clôture de l'exercice.

410-2. – Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables est établie en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement ; cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels elle se rapporte.

410-3. – L'organisation du système de traitement permet de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives.

410-4. – L'organisation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés implique l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, en vue, notamment, de procéder aux tests nécessaires à la vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures.

Toute donnée comptable entrée dans le système de traitement est enregistrée, sous une forme directement intelligible, sur papier ou éventuellement sur tout support offrant toute garantie en matière de preuve.

410-5. – L'entité établit un plan de comptes conforme au plan de comptes figurant à l'article 432-1.

Le compte est la plus petite unité retenue pour le classement et l'enregistrement des mouvements comptables.

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature. La compensation des comptes est interdite, sauf lorsqu'elle est expressément prévue par les dispositions en vigueur.

Par extension, le mot compte désigne aussi des regroupements de comptes.

410-6. – (Règlement n°2002-10 du CRC) – Toute entité tient un livre-journal, un grand livre et un livre d'inventaire.

Le livre-journal et le livre d'inventaire peuvent être cotés et paraphés. Des documents informatiques écrits peuvent tenir lieu de livre-journal et de livre d'inventaire s'ils sont identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve.

410-7. – Les écritures du livre-journal sont portées sur le grand livre, ventilées selon le plan de comptes de l'entité.

Le livre-journal et le grand livre sont détaillés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que l'importance et les besoins de l'entité l'exigent.

Les écritures portées sur les journaux et livres auxiliaires sont centralisées au moins mensuellement sur le livre-journal et le grand livre.

410-8. – Toute entité contrôle au moins une fois tous les douze mois les données d'inventaire. L'inventaire est un relevé de tous les éléments d'actif et de passif, au regard desquels sont mentionnées la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire. Les données d'inventaire sont conservées et organisées de manière à justifier le contenu de chacun des postes du bilan.

Les données d'inventaire sont regroupées sur le livre d'inventaire.

Les comptes annuels sont transcrits chaque année sur le livre d'inventaire, sauf lorsqu'ils sont publiés en annexe au registre du commerce et des sociétés.

CHAPITRE II

ENREGISTREMENT

420-1. – Les écritures sont passées selon le système dit "en partie double". Dans ce système, tout mouvement ou variation enregistré dans la comptabilité est représenté par une écriture qui établit une équivalence entre ce qui est porté au débit et ce qui est porté au crédit des différents comptes affectés par cette écriture.

420-2. – Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.

420-3. – Chaque écriture s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis.

Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.

Les pièces justificatives sont classées dans un ordre défini dans la documentation prévue à l'article 410-2 décrivant les procédures et l'organisation comptables.

420-4. – Les mouvements affectant le patrimoine de l'entité sont enregistrés sur le livre-journal :

- soit jour par jour, opération par opération,
- soit par récapitulation au moins mensuelle des totaux des opérations, à la condition de conserver tous les documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour, opération par opération.

420-5. – Le caractère définitif des enregistrements du livre-journal et du livre d'inventaire est assuré:

1 – pour les comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, par une procédure de validation, qui interdit toute modification ou suppression de l'enregistrement,

2 – pour les autres comptabilités, par l'absence de tout blanc ou altération.

420-6. – Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements est mise en œuvre au plus tard avant l'expiration de la période suivante.

La procédure de clôture est appliquée au total des mouvements enregistrés conformément à l'article 420-4.

Pour les comptabilités informatisées lorsque la date de l'opération correspond à une période déjà figée par la clôture, l'opération concernée est enregistrée à la date du premier jour de la période non encore clôturée, avec mention expresse de sa date de survenance.

CHAPITRE III
PLAN DE COMPTES

Section 1
Cadre comptable

431-1. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Le résumé du plan de comptes qui présente pour chaque classe la liste des comptes à deux chiffres constitue le cadre comptable.

CADRE COMPTABLE
(Règlements n°2002-10 et n°2005-09 du CRC)

COMPTES DE BILAN					COMPTES DE GESTION		COMPTES SPECIAUX
Classe 1	Classe 2	Classe 3	Classe 4	Classe 5	Classe 6	Classe 7	Classe 8
Comptes de capitaux (capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées)	Comptes d'immobilisations	Comptes de stocks et en-cours	Comptes de tiers	Comptes financiers	Comptes de charges	Comptes de produits	
10. Capital et réserves	20. Immobilisations incorporelles	30. -	40. Fournisseurs et comptes rattachés	50. Valeurs mobilières de placement	60. Achats (sauf 603) 603. Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)	70. Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises	Cette classe de comptes regroupe les comptes spéciaux qui n'ont pas leur place dans les classes 1 à 7
11. Report à nouveau	21. Immobilisations corporelles	31. Matières premières (et fournitures)	41. Clients et comptes rattachés	51. Banques, établissements financiers et assimilés	61. Services extérieurs	71. Production stockée (ou déstockage).	
12. Résultat de l'exercice	22. Immobilisations mises en concession	32. Autres approvisionnements	42. Personnel et comptes rattachés	52. Instruments de Trésorerie	62. Autres services extérieurs	72. Production immobilisée	
13. Subventions d'investissement	23. Immobilisations en cours	33. En-cours de production de biens	43. Sécurité sociale et autres organismes sociaux	53. Caisse	63. Impôts, taxes et versements assimilés		
14. Provisions réglementées	24. -	34. En-cours de production de services	44. Etat et autres collectivités publiques	54. Régies d'avances et accreditifs	64. Charges de personnel	74. Subventions d'exploitation	
15. Provisions	25. -	35. Stocks de produits	45. Groupe et associés	55. -	65. Autres charges de gestion courante	75. Autres produits de gestion courante	
16. Emprunts et dettes assimilées	26. Participations et créances rattachées à des participations	36. -	46. Débiteurs divers et créditeurs divers	56. -	66. Charges financières	76. Produits financiers	
17. Dettes rattachées à des participations	27. Autres immobilisations financières	37. Stocks de marchandises	47. Comptes transitoires ou d'attente	57. -	67. Charges exceptionnelles	77. Produits exceptionnels	
18. Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation	28. Amortissements des immobilisations	38. -	48. Comptes de régularisation	58. Virements internes	68. Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions	78. Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions	
19. -	29. Dépréciations (Règlement n°2002-10 du CRC)	39. Dépréciations des stocks et en-cours	49. Dépréciations des comptes de tiers	59. Dépréciations des comptes financiers	69. Participation des salariés, impôts sur les bénéfices et assimilés	79. Transferts de charges	

Section 2

Plan de comptes général

432-1. – (Règlement n°2007-02 du CRC) Le plan de comptes, visé à l'article 410-5 et présenté ci-après, est commun au système de base, au système abrégé et au système développé. Les comptes utilisés dans chaque système sont distingués de la façon suivante :

- système de base : comptes imprimés en caractères normaux,
- système abrégé : comptes imprimés en caractères gras exclusivement,
- système développé : comptes du système de base et comptes imprimés en caractères italiques.

CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX

10 - CAPITAL ET RESERVES

101 - Capital

1011 - Capital souscrit - non appelé

1012 - Capital souscrit - appelé, non versé

1013 - Capital souscrit - appelé, versé

10131 - Capital non amorti

10132 - Capital amorti

1018 - Capital souscrit soumis à des réglementations particulières

104 - Primes liées au capital social

1041 - Primes d'émission

1042 - Primes de fusion

1043 - Primes d'apport

1044 - Primes de conversion d'obligations en actions

1045 - Bons de souscription d'actions

105 - Écarts de réévaluation

1051 - Réserve spéciale de réévaluation

1052 - Écart de réévaluation libre

1053 - Réserve de réévaluation

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

1055 - Écarts de réévaluation (autres opérations légales)

1057 - Autres écarts de réévaluation en France

1058 - Autres écarts de réévaluation à l'Étranger

106 - Réserves

1061 - Réserve légale

10611 - Réserve légale proprement dite

10612 - Plus-values nettes à long terme

1062 - Réserves indisponibles

1063 - Réserves statutaires ou contractuelles

1064 - Réserves réglementées

10641 - Plus-values nettes à long terme

*10643 - Réserves consécutives à l'octroi de subventions
d'investissement*

10648 - Autres réserves réglementées

1068 - Autres réserves

10681 - Réserve de propre assureur

10688 - Réserves diverses

107 - Écart d'équivalence

108 - Compte de l'exploitant

109 - Actionnaires : Capital souscrit - non appelé

11 - REPORT A NOUVEAU (solde créditeur ou débiteur)

110 - Report à nouveau (solde créditeur)

119 - Report à nouveau (solde débiteur)

12 - RESULTAT DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)

120 - Résultat de l'exercice (bénéfice)

129 - Résultat de l'exercice (perte)

13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Chapitre III - Plan de comptes

131 - Subventions d'équipement

1311 - État

1312 - Régions

1313 - Départements

1314 - Communes

1315 - Collectivités publiques

1316 - Entreprises publiques

1317 - Entreprises et organismes privés

1318 - Autres

138 - Autres subventions d'investissement
(même ventilation que celle du compte 131)

139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat

1391 - Subventions d'équipement

13911 - État

13912 - Régions

13913 - Départements

13914 - Communes

13915 - Collectivités publiques

13916 - Entreprises publiques

13917 - Entreprises et organismes privés

13918 - Autres

1398 - Autres subventions d'investissement (même ventilation
que celle du compte 1391)

14 - PROVISIONS REGLEMENTEES

142 - Provisions réglementées relatives aux immobilisations

*1423 - Provisions pour reconstitution des gisements miniers
et pétroliers*

1424 - Provisions pour investissement (participation des salariés)

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

143 - Provisions réglementées relatives aux stocks

1431 - Hausse des prix

1432 - Fluctuation des cours

144 - Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif

145 - Amortissements dérogatoires

146 - Provision spéciale de réévaluation

147 - Plus-values réinvesties

148 - Autres provisions réglementées

15 - PROVISIONS – (Règlement n°2005-09 du CRC)

151 - Provisions pour risques

1511 - Provisions pour litiges

1512 - Provisions pour garanties données aux clients

1513 - Provisions pour pertes sur marchés à terme

1514 - Provisions pour amendes et pénalités

1515 - Provisions pour pertes de change

*1516 – Provisions pour pertes sur contrats
(Règlement n°2000-06 du CRC)*

1518 - Autres provisions pour risques

153 - Provisions pour pensions et obligations similaires

154 – Provisions pour restructurations (Règlement n°2000-06 du CRC)

155 - Provisions pour impôts

156 - Provisions pour renouvellement des immobilisations
(entreprises concessionnaires)

157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

*1572 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions
(Règlement n°2003-07 du CRC)*

158 - Autres provisions pour charges

1581 – Provisions pour remises en état (Règlement n°2000-06 du CRC)

16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES

161 - Emprunts obligataires convertibles

163 - Autres emprunts obligataires

164 - Emprunts auprès des établissements de crédit

165 - Dépôts et cautionnements reçus

1651 - Dépôts

1655 - Cautionnements

166 - Participation des salariés aux résultats

1661 - Comptes bloqués

1662 - Fonds de participation

167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

1671 - Émissions de titres participatifs

1674 - Avances conditionnées de l'État

1675 - Emprunts participatifs

168 - Autres emprunts et dettes assimilées

1681 - Autres emprunts

1685 - Rentes viagères capitalisées

1687 - Autres dettes

1688 - Intérêts courus

16881 - Sur emprunts obligataires convertibles

16883 - Sur autres emprunts obligataires

16884 - Sur emprunts auprès des établissements de crédit

16885 - Sur dépôts et cautionnements reçus

16886 - Sur participation des salariés aux résultats

16887 - Sur emprunts et dettes assortis de conditions particulières

16888 - Sur autres emprunts et dettes assimilées

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

169 - Primes de remboursement des obligations

17 - DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

171 - Dettes rattachées à des participations (groupe)

174 - Dettes rattachées à des participations (hors groupe)

178 - Dettes rattachées à des sociétés en participation

1781 - Principal

1788 - Intérêts courus

18 - COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION

181 - Comptes de liaison des établissements

186 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)

187 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)

188 - Comptes de liaison des sociétés en participation

CLASSE 2 : COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

201 - Frais d'établissement

2011 - Frais de constitution

2012 - Frais de premier établissement

20121 - Frais de prospection

20122 - Frais de publicité

*2013 - Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses
(fusions, scissions, transformations)*

203 - Frais de recherche et de développement

205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés,
logiciels, droits et valeurs similaires

206 - Droit au bail

207 - Fonds commercial

208 - Autres immobilisations incorporelles

21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES

211 - Terrains

2111 - Terrains nus

2112 - Terrains aménagés

2113 - Sous-sols et sur-sols

2114 - Terrains de gisement

21141 - Carrières

2115 - Terrains bâtis

21151 - Ensembles immobiliers industriels (A, B...)

21155 - Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B...)

21158 - Autres ensembles immobiliers

211581 - affectés aux opérations professionnelles (A, B...)

211588 - affectés aux opérations non professionnelles (A, B...)

TITRE IV - TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

- 2116 - Compte d'ordre sur immobilisations (art. 6 du décret n°78-737 du 11 juillet 1978)
- 212 - Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 211)
- 213 - Constructions
 - 2131 - Bâtiments
 - 21311 - Ensembles immobiliers industriels (A, B...)*
 - 21315 - Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B...)*
 - 21318 - Autres ensembles immobiliers*
 - 213181 - affectés aux opérations professionnelles (A, B...)*
 - 213188 - affectés aux opérations non professionnelles (A, B...)*
 - 2135 - Installations générales - agencements - aménagements des constructions (même ventilation que celle du compte 2131)
 - 2138 - Ouvrages d'infrastructure
 - 21381 - Voies de terre*
 - 21382 - Voies de fer*
 - 21383 - Voies d'eau*
 - 21384 - Barrages*
 - 21385 - Pistes d'aérodromes*
- 214 - Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 213)
- 215 - Installations techniques, matériels et outillage industriels
 - 2151 - Installations complexes spécialisées
 - 21511 - sur sol propre*
 - 21514 - sur sol d'autrui*
 - 2153 - Installations à caractère spécifique
 - 21531 - sur sol propre*
 - 21534 - sur sol d'autrui*
 - 2154 - Matériel industriel

Chapitre III – Plan de compte

2155 - Outillage industriel

2157 - Agencements et aménagements du matériel et outillage industriels

218 - Autres immobilisations corporelles

2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers

2182 - Matériel de transport

2183 - Matériel de bureau et matériel informatique

2184 - Mobilier

2185 - Cheptel

2186 - Emballages récupérables

22 - IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

23 - IMMOBILISATIONS EN COURS

231 - Immobilisations corporelles en cours

2312 - Terrains

2313 - Constructions

2315 - Installations techniques, matériel et outillage industriels

2318 - Autres immobilisations corporelles

232 - Immobilisations incorporelles en cours

237 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

2382 - Terrains

2383 - Constructions

2385 - Installations techniques, matériel et outillage industriels

2388 - Autres immobilisations corporelles

25 - PARTS DANS DES ENTREPRISES LIÉES ET CRÉANCES SUR DES ENTREPRISES LIÉES

26 - PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

261 - Titres de participation

2611 - Actions

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

2618 - Autres titres

266 - Autres formes de participation

267 - Créances rattachées à des participations

2671 - Créances rattachées à des participations (groupe)

2674 - Créances rattachées à des participations (hors groupe)

2675 - Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appel de fonds)

2676 - Avances consolidables

2677 - Autres créances rattachées à des participations

2678 - Intérêts courus

268 - Créances rattachées à des sociétés en participation

2681 - Principal

2688 - Intérêts courus

269 - Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

271 - Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)

2711 - Actions

2718 - Autres titres

272 - Titres immobilisés (droit de créance)

2721 - Obligations

2722 - Bons

273 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille

274 - Prêts

2741 - Prêts participatifs

2742 - Prêts aux associés

2743 - Prêts au personnel

2748 - Autres prêts

275 - Dépôts et cautionnements versés

2751 - *Dépôts*

2755 - *Cautionnements*

276 - *Autres créances immobilisées*

2761 - *Créances diverses*

2768 - *Intérêts courus*

27682 - *Sur titres immobilisés (droit de créance)*

27684 - *Sur prêts*

27685 - *Sur dépôts et cautionnements*

27688 - *Sur créances diverses*

277 - *Actions propres ou parts propres*

2771 - *Actions propres ou parts propres*

2772 - *Actions propres ou parts propres en voie d'annulation*

279 - *Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés*

28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

280 - Amortissements des immobilisations incorporelles

2801 - *Frais d'établissement (même ventilation que celle du compte 201)*

2803 - *Frais de recherche et de développement*

2805 - *Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires*

2807 - *Fonds commercial*

2808 - *Autres immobilisations incorporelles*

281 - Amortissements des immobilisations corporelles

2811 - *Terrains de gisement*

2812 - *Agencements, aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212)*

2813 - *Constructions (même ventilation que celle du compte 213)*

2814 - *Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214)*

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

2815 – Installations techniques, matériel et outillage industriels
(même ventilation que celle du compte 215)

2818 - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle
du compte 218)

282 – Amortissements des immobilisations mises en concession

29 - DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS – (RÈGLEMENT N°2002-10 DU CRC)

290 - Dépréciations des immobilisations incorporelles

2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires

2906 - Droit au bail

2907 - Fonds commercial

2908 - Autres immobilisations incorporelles

291 - dépréciations des immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 21) – (Règlement n°2002-10 du CRC)

2911 – Terrains (autres que terrains de gisement)

292 - dépréciations des immobilisations mises en concession

293 - dépréciations des immobilisations en cours – (Règlement n°2002-10 du CRC)

2931 - Immobilisations corporelles en cours

2932 - Immobilisations incorporelles en cours

296 - Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations – (Règlement n°2005-09 du CRC)

2961 - Titres de participation

2966 - Autres formes de participation

2967 - Créances rattachées à des participations (même ventilation que
celle du compte 267)

2968 - Créances rattachées à des sociétés en participation (même ventilation
que celle du compte 268)

297 - Dépréciations des autres immobilisations financières (Règlement n°2005-09 du CRC)

2971 - Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de
portefeuille, droit de propriété (même ventilation que celle du
compte 271)

Chapitre III – Plan de comptes

2972 - Titres immobilisés, droit de créance (même ventilation que celle du compte 272)

2973 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille

2974 - Prêts (même ventilation que celle du compte 274)

2975 - Dépôts et cautionnements versés (même ventilation que celle du compte 275)

2976 - Autres créances immobilisées (même ventilation que celle du compte 276)

CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

31 - MATIERES PREMIERES (ET FOURNITURES)

311 - Matières (ou groupe) A

312 - Matières (ou groupe) B

317 - Fournitures A, B, C, ...

32 - AUTRES APPROVISIONNEMENTS

321 - Matières consommables

3211 - Matières (ou groupe) C

3212 - Matières (ou groupe) D

322 - Fournitures consommables

3221 - Combustibles

3222 - Produits d'entretien

3223 - Fournitures d'atelier et d'usine

3224 - Fournitures de magasin

3225 - Fournitures de bureau

326 - Emballages

3261 - Emballages perdus

3265 - Emballages récupérables non identifiables

3267 - Emballages à usage mixte

33 - EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS

331 - Produits en cours

3311 - Produits en cours P 1

3312 - Produits en cours P 2

335 - Travaux en cours

3351 - Travaux en cours T 1

3352 - Travaux en cours T 2

34 - EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES

341 - Études en cours

3411 - Études en cours E 1

3412 - Études en cours E 2

345 - Prestations de services en cours

3451 - Prestations de services S 1

3452 - Prestations de services S 2

35 - STOCKS DE PRODUITS

351 - Produits intermédiaires

3511 - Produits intermédiaires (ou groupe) A

3512 - Produits intermédiaires (ou groupe) B

355 - Produits finis

3551 - Produits finis (ou groupe) A

3552 - Produits finis (ou groupe) B

358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)

3581 - Déchets

3585 - Rebuts

3586 - Matières de récupération

36 - (compte à ouvrir, le cas échéant, sous l'intitulé « stocks provenant d'immobilisations »)

37 - STOCKS DE MARCHANDISES

371 - Marchandises (ou groupe) A

372 - Marchandises (ou groupe) B

38 - (lorsque l'entité tient un inventaire permanent en comptabilité générale, le compte 38 peut être utilisé pour comptabiliser les stocks en voie d'acheminement, mis en dépôt ou donnés en consignment)

39 - DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN-COURS – (Règlement n°2005-09 du CRC)

391 - Dépréciations des matières premières (et fournitures)

(Règlement n°2005-09 du CRC)

3911 - Matières (ou groupe) A

3912 - Matières (ou groupe) B

3917 - Fournitures A, B, C, ...

392 - Dépréciations des autres approvisionnements

(Règlement n° 2005-09 du CRC)

3921 - Matières consommables (même ventilation que celle du compte 321)

3922 - Fournitures consommables (même ventilation que celle du compte 322)

3926 - Emballages (même ventilation que celle du compte 326)

393 - Dépréciations des en-cours de production de biens

(Règlement n°2005-09 du CRC)

3931 - Produits en cours (même ventilation que celle du compte 331)

3935 - Travaux en cours (même ventilation que celle du compte 335)

394 - Dépréciations des en-cours de production de services

(Règlement n°2005-09 du CRC)

3941 - Études en cours (même ventilation que celle du compte 341)

3945 - Prestations de services en cours (même ventilation que celle du compte 345)

395 - Dépréciations des stocks de produits

(Règlement n°2005-09 du CRC)

3951 - Produits intermédiaires (même ventilation que celle du compte 351)

3955 - Produits finis (même ventilation que celle du compte 355)

397 - Dépréciations des stocks de marchandises

(Règlement n°2005-09 du CRC)

3971 - Marchandise (ou groupe) A

3972 - Marchandise (ou groupe) B

CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS

40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

400 - Fournisseurs et Comptes rattachés

401 - Fournisseurs

4011 - Fournisseurs - Achats de biens et prestations de services

4017 - Fournisseurs - Retenues de garantie

403 - Fournisseurs - Effets à payer

404 - Fournisseurs d'immobilisations

4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations

4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie

405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer

408 - Fournisseurs - Factures non parvenues

4081 - Fournisseurs

4084 - Fournisseurs d'immobilisations

4088 - Fournisseurs - Intérêts courus

409 - Fournisseurs débiteurs

4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes

4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre

4097 - Fournisseurs - Autres avoirs

40971 - Fournisseurs d'exploitation

40974 - Fournisseurs d'immobilisations

4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

410 - Clients et Comptes rattachés

411 - Clients

4111 - Clients - Ventes de biens ou de prestations de services

4117 - Clients - Retenues de garantie

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

413 - Clients - Effets à recevoir

416 - Clients douteux ou litigieux

(Supprimé par le règlement n°99-08 du CRC)

418 - Clients - Produits non encore facturés

4181 - Clients - Factures à établir

4188 - Clients - Intérêts courus

419 - Clients créditeurs

4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes

4196 - Clients - Dettes sur emballages et matériels consignés

4197 - Clients - Autres avoirs

4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

421 - Personnel - Rémunérations dues

422 - Comités d'entreprises, d'établissement, ...

424 - Participation des salariés aux résultats

4246 - Réserve spéciale (art. L. 442-2 du Code du travail)

4248 - Comptes courants

425 - Personnel - Avances et acomptes

426 - Personnel - Dépôts

427 - Personnel - Oppositions

428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir

4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer

4284 - Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats

4286 - Autres charges à payer

4287 - Produits à recevoir

43 - SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

431 - Sécurité sociale

- 437 - Autres organismes sociaux
- 438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
 - 4382 - *Charges sociales sur congés à payer*
 - 4386 - *Autres charges à payer*
 - 4387 - *Produits à recevoir*

44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES

- 441 - Etat - Subventions à recevoir
 - 4411 - *Subventions d'investissement*
 - 4417 - *Subventions d'exploitation*
 - 4418 - *Subventions d'équilibre*
 - 4419 - *Avances sur subventions*
- 442 - État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers
 - 4424 - *Obligataires*
 - 4425 - *Associés*
- 443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux
 - 4431 - Créances sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de T.V.A.
 - 4438 - Intérêts courus sur créances figurant au compte 4431
- 444 - État - Impôts sur les bénéfices**
- 445 - État - Taxes sur le chiffre d'affaires**
 - 4452 - T.V.A. due intracommunautaire
 - 4455 - Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
 - 44551 - *T.V.A. à décaisser*
 - 44558 - *Taxes assimilées à la T.V.A.*
 - 4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 - 44562 - *T.V.A. sur immobilisations*
 - 44563 - *T.V.A. transférée par d'autres entreprises*

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

44566 - *T.V.A. sur autres biens et services*

44567 - *Crédit de T.V.A. à reporter*

44568 - *Taxes assimilées à la T.V.A.*

4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise

44571 - *T.V.A. collectée*

44578 - *Taxes assimilées à la T.V.A.*

4458 - Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente

44581 - *Acomptes - Régime simplifié d'imposition*

44582 - *Acomptes - Régime du forfait*

44583 - *Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé*

44584 - *T.V.A. récupérée d'avance*

44586 - *Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues*

44587 - *Taxes sur le chiffres d'affaires sur factures à établir*

446 - Obligations cautionnées

447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

448 - État - Charges à payer et produits à recevoir

4482 - *Charges fiscales sur congés à payer*

4486 - *Charges à payer*

4487 - *Produits à recevoir*

449 – Quotas d'émission à restituer à l'Etat (Règlement n°2004-08 du CRC)

45 - GROUPE ET ASSOCIES

451 - Groupe

455 - Associés - Comptes courants

4551 - *Principal*

4558 - *Intérêts courus*

456 - Associés - Opérations sur le capital

4561 - Associés - Comptes d'apport en société

45611 - Apports en nature

45615 - Apports en numéraire

4562 - Apporteurs - Capital appelé, non versé

45621 - Actionnaires - Capital souscrit et appelé, non versé

45625 - Associés - Capital appelé, non versé

4563 - Associés - Versements reçus sur augmentation de capital

4564 - Associés - Versements anticipés

4566 - Actionnaires défaillants

4567 - Associés - Capital à rembourser

457 - Associés - Dividendes à payer

458 - Associés - Opérations faites en commun et en G.I.E.

4581 - Opérations courantes

4588 - Intérêts courus

46 - DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS

462 - Créances sur cessions d'immobilisations

464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

468 - Divers - Charges à payer et produits à recevoir

4686 - Charges à payer

4687 - Produits à recevoir

47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

471 à 475 - Comptes d'attente

476 - Différence de conversion - ACTIF

4761 - Diminution des créances

4762 - Augmentation des dettes

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

4768 - Différences compensées par couverture de change

477 - Différences de conversion - PASSIF

4771 - Augmentation des créances

4772 - Diminution des dettes

4778 - Différences compensées par couverture de change

478 - Autres comptes transitoires

48 - COMPTES DE REGULARISATION

481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices – (Règlement n°2004-06 du CRC)

4816 - Frais d'émission des emprunts

486 - Charges constatées d'avance

487 - Produits constatés d'avance

488 - Comptes de répartition périodique des charges et des produits

4886 - Charges

4887 - Produits

489 – Quotas d'émission alloués par l'Etat – (Règlement n°2004-08 du CRC)

49 - DEPRECIATIONS DES COMPTES DE TIERS – (Règlement n°2005-09 du CRC)

491 - Dépréciations des comptes de clients – (Règlement n°2005-09 du CRC)

495 - Dépréciations des comptes du groupe et des associés
(Règlement n°2005-09 du CRC)

4951 - Comptes du groupe

4955 - Comptes courants des associés

4958 - Opérations faites en commun et en G.I.E.

496 - Dépréciations des comptes de débiteurs divers
(Règlement n°2005-09 du CRC)

4962 - Créances sur cessions d'immobilisations

4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

4967 - Autres comptes débiteurs

CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS

50 - VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT

501 - Parts dans des entreprises liées

502 - Actions propres

503 - Actions

5031 - Titres cotés

5035 - Titres non cotés

504 - Autres titres conférant un droit de propriété

505 - Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle

506 - Obligations

5061 - Titres cotés

5065 - Titres non cotés

507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme

508 - Autres valeurs mobilières de placement et autres créances assimilées

5081 - Autres valeurs mobilières

5082 - Bons de souscription

5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

509 - Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées

51 - BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES

511 - Valeurs à l'encaissement

5111 - Coupons échus à l'encaissement

5112 - Chèques à encaisser

5113 - Effets à l'encaissement

5114 - Effets à l'escompte

512 - Banques

5121 - Comptes en monnaie nationale

5124 - Comptes en devises

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

514 - Chèques postaux

515 - « Caisses » du Trésor et des établissements publics

516 - Sociétés de bourse

517 - Autres organismes financiers

518 - Intérêts courus

5181 - Intérêts courus à payer

5188 - Intérêts courus à recevoir

519 - Concours bancaires courants

5191 - Crédit de mobilisation de créances commerciales (CMCC)

5193 - Mobilisation de créances nées à l'étranger

5198 - Intérêts courus sur concours bancaires courants

52 - INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE

53 - CAISSE

531 - Caisse siège social

5311 - Caisse en monnaie nationale

5314 - Caisse en devises

532 - Caisse succursale (ou usine) A

533 - Caisse succursale (ou usine) B

54 - REGIES D'AVANCE ET ACCREDITIFS

58 - VIREMENTS INTERNES

59 - DEPRECIATIONS DES COMPTES FINANCIERS – (Règlement n°2005-09 du CRC)

590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement
(Règlement n°2005-09 du CRC)

5903 - Actions

5904 - Autres titres conférant un droit de propriété

5906 - Obligations

5908 - Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées

CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES

60 - ACHATS (sauf 603)

601 - Achats stockés - Matières premières (et fournitures)

6011 - Matières (ou groupe) A

6012 - Matières (ou groupe) B

6017 - Fournitures A, B, C, ...

602 - Achats stockés - Autres approvisionnements

6021 - Matières consommables

60211 - Matières (ou groupe) C

60212 - Matières (ou groupe) D

6022 - Fournitures consommables

60221 - Combustibles

60222 - Produits d'entretien

60223 - Fournitures d'atelier et d'usine

60224 - Fournitures de magasin

60225 - Fournitures de bureau

6026 - Emballages

60261 - Emballages perdus

60265 Emballages récupérables non identifiables

60267 – Emballages à usage mixte

604 - Achats d'études et prestations de services

605 - Achats de matériel, équipements et travaux

606 - Achats non stockés de matières et fournitures

6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie, ...)

6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement

6064 - Fournitures administratives

6068 - Autres matières et fournitures

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

607 - Achats de marchandises

6071 - Marchandise (ou groupe) A

6072 - Marchandise (ou groupe) B

608 - (Compte réservé, le cas échéant, à la récapitulation des frais accessoires incorporés aux achats)

609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

6091 - de matières premières (et fournitures)

6092 - d'autres approvisionnements stockés

6094 - d'études et prestations de services

6095 - de matériel, équipements et travaux

6096 - d'approvisionnements non stockés

6097 - de marchandises

6098 - Rabais, remises et ristournes non affectés

603 - VARIATIONS DES STOCKS (approvisionnements et marchandises)

6031 - Variation des stocks de matières premières (et fournitures)

6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements

6037 - Variation des stocks de marchandises

61/62 - AUTRES CHARGES EXTERNES

61 - Services extérieurs

611 - Sous-traitance générale

612 - Redevances de crédit-bail

6122 - Crédit-bail mobilier

6125 - Crédit-bail immobilier

613 - Locations

6132 - Locations immobilières

6135 - Locations mobilières

6136 - Malis sur emballages

- 614 - Charges locatives et de copropriété
- 615 - Entretien et réparations
 - 6152 - sur biens immobiliers*
 - 6155 - sur biens mobiliers*
 - 6156 - Maintenance*
- 616 - Primes d'assurances
 - 6161 - Multirisques*
 - 6162 - Assurance obligatoire dommage construction*
 - 6163 - Assurance-transport*
 - 61636 - sur achats*
 - 61637 - sur ventes*
 - 61638 - sur autres biens*
 - 6164 - Risques d'exploitation*
 - 6165 - Insolvabilité clients*
- 617 - Études et recherches
- 618 - Divers
 - 6181 - Documentation générale*
 - 6183 - Documentation technique*
 - 6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences*
- 619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

62 - Autres services extérieurs

- 621 - Personnel extérieur à l'entreprise
 - 6211 - Personnel intérimaire*
 - 6214 - Personnel détaché ou prêté à l'entreprise*
- 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
 - 6221 - Commissions et courtages sur achats*
 - 6222 - Commissions et courtages sur ventes*

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

- 6224 - *Rémunérations des transitaires*
- 6225 - *Rémunérations d'affacturage*
- 6226 - *Honoraires*
- 6227 - *Frais d'actes et de contentieux*
- 6228 - *Divers*
- 623 - **Publicité, publications, relations publiques**
 - 6231 - *Annonces et insertions*
 - 6232 - *Échantillons*
 - 6233 - *Foires et expositions*
 - 6234 - *Cadeaux à la clientèle*
 - 6235 - *Primes*
 - 6236 - *Catalogues et imprimés*
 - 6237 - *Publications*
 - 6238 - *Divers (pourboires, dons courants, ...)*
- 624 - **Transports de biens et transports collectifs du personnel**
 - 6241 - *Transports sur achats*
 - 6242 - *Transports sur ventes*
 - 6243 - *Transports entre établissements ou chantiers*
 - 6244 - *Transports administratifs*
 - 6247 - *Transports collectifs du personnel*
 - 6248 - *Divers*
- 625 - **Déplacements, missions et réceptions**
 - 6251 - *Voyages et déplacements*
 - 6255 - *Frais de déménagement*
 - 6256 - *Missions*
 - 6257 - *Réceptions*
- 626 - **Frais postaux et de télécommunications**

627 - Services bancaires et assimilés

6271 - Frais sur titres (achat, vente, garde)

6272 - Commissions et frais sur émission d'emprunts

6275 - Frais sur effets

6276 - Location de coffres

6278 - Autres frais et commissions sur prestations de services

628 - Divers

6281 - Concours divers (cotisations, ...)

6284 - Frais de recrutement de personnel

629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs

63 - IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES

631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administrations des impôts)

6311 - Taxe sur les salaires

6312 - Taxe d'apprentissage

6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue

6314 - Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction

6318 - Autres

633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

6331 - Versement de transport

6332 - Allocations logement

6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue

6334 - Participation des employeurs à l'effort de construction

6335 - Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

6338 - Autres

635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administrations des impôts)

6351 - Impôts directs (sauf impôts sur les bénéfices)

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

63511 - Taxe professionnelle

63512 - Taxes foncières

63513 - Autres impôts locaux

63514 - Taxe sur les véhicules des sociétés

6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

6353 - Impôts indirects

6354 - Droits d'enregistrement et de timbre

63541 - Droits de mutation

6358 - Autres droits

637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

6371 - Contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés

6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux

6374 - Impôts et taxes exigibles à l'Étranger

6378 - Taxes diverses

64 - CHARGES DE PERSONNEL

641 - Rémunérations du personnel

6411 - Salaires, appointements

6412 - Congés payés

6413 - Primes et gratifications

6414 - Indemnités et avantages divers

6415 - Supplément familial

644 - Rémunération du travail de l'exploitant

645 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance

6451 - Cotisations à l'URSSAF

6452 - Cotisations aux mutuelles

6453 - Cotisations aux caisses de retraites

6454 - Cotisations aux ASSEDIC

6458 - *Cotisations aux autres organismes sociaux*

646 - Cotisations sociales personnelles de l'exploitant

647 - Autres charges sociales

6471 - *Prestations directes*

6472 - *Versements aux comités d'entreprise et d'établissement*

6473 - *Versements aux comités d'hygiène et de sécurité*

6474 - *Versements aux autres œuvres sociales*

6475 - *Médecine du travail, pharmacie*

648 - Autres charges de personnel

65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

651 - *Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires*

6511 - *Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels*

6516 - *Droits d'auteur et de reproduction*

6518 - *Autres droits et valeurs similaires*

653 - *Jetons de présence*

654 - *Pertes sur créances irrécouvrables*

6541 - *Créances de l'exercice*

6544 - *Créances des exercices antérieurs*

655 - *Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun*

6551 - *Quote-part de bénéfice transférée (comptabilité du gérant)*

6555 - *Quote-part de perte supportée (comptabilité des associés non gérants)*

658 - *Charges diverses de gestion courante*

66 - CHARGES FINANCIERES

661 - *Charges d'intérêts*

6611 - *Intérêts des emprunts et dettes*

66116 - *des emprunts et dettes assimilées*

66117 - *des dettes rattachées à des participations*

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

6615 - Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs

6616 - Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,...)

6617 - Intérêts des obligations cautionnées

6618 - Intérêts des autres dettes

66181 - des dettes commerciales

66188 - des dettes diverses

664 - Pertes sur créances liées à des participations

665 - Escomptes accordés

666 - Pertes de change

667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

668 - Autres charges financières

67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES

671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

6711 - Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes)

6712 - Pénalités, amendes fiscales et pénales

6713 - Dons, libéralités

6714 - Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice

6715 - Subventions accordées

6717 - Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)

6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion

672 - (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les charges sur exercices antérieurs)

675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

6751 - Immobilisations incorporelles

6752 - Immobilisations corporelles

6756 - Immobilisations financières

6758 - Autres éléments d'actif

678 - Autres charges exceptionnelles

6781 - Malis provenant de clauses d'indexation

6782 - Lots

6783 - Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même

6788 - Charges exceptionnelles diverses

68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DÉPRECIATIONS ET PROVISIONS
(Règlement n°2005-09 du CRC)

681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation – (Règlement n°2005-09 du CRC)

6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

68111 - Immobilisations incorporelles

68112 - Immobilisations corporelles

6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir

6815 - Dotations aux provisions d'exploitation
(Règlement n°2005-09 du CRC)

6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles (Règlement n°2002-10 du CRC)

68161 - Immobilisations incorporelles

68162 - Immobilisations corporelles

6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants
(Règlement n°2005-09 du CRC)

68173 - Stocks et en-cours

68174 - Créances

686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières – (Règlement n°2005-09 du CRC)

6861 - Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations

6865 - Dotations aux provisions financières – (Règlement n°2005-09 du CRC)

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers
(Règlement n°2005-09 du CRC)

68662 - Immobilisations financières

68665 - Valeurs mobilières de placement

6868 - Autres dotations

687 - Dotations aux amortissements dépréciations et provisions - Charges exceptionnelles – (Règlement n°2005-09 du CRC)

6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations

6872 - Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)

68725 - Amortissements dérogatoires

6873 - Dotations aux provisions réglementées (stocks)

6874 - Dotations aux autres provisions réglementées

6875 - Dotations aux provisions exceptionnelles
(Règlement n°2005-09 du CRC)

6876 - Dotations aux dépréciations exceptionnelles
(Règlement n°2002-10 du CRC)

69 - PARTICIPATION DES SALARIES - IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET ASSIMILÉS

691 - Participation des salariés aux résultats

695 - Impôts sur les bénéfices

6951 - Impôts dus en France

6952 - Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfices

6954 - Impôts dus à l'étranger

696 - Suppléments d'impôt sur les sociétés liés aux distributions

698 - Intégration fiscale

6981 - Intégration fiscale - Charges

6989 - Intégration fiscale - Produits

699 - Produits - Report en arrière des déficits

CLASSE 7 : COMPTES DE PRODUITS

70 - VENTES DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES

701 - Ventes de produits finis

7011 - Produits finis (ou groupe) A

7012 - Produits finis (ou groupe) B

702 - Ventes de produits intermédiaires

703 - Ventes de produits résiduels

704 - Travaux

7041 - Travaux de catégorie (ou activité) A

7042 - Travaux de catégorie (ou activité) B

705 - Études

706 - Prestations de services

707 - Ventes de marchandises

7071 - Marchandises (ou groupe) A

7072 - Marchandises (ou groupe) B

708 - Produits des activités annexes

7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel

7082 - Commissions et courtages

7083 - Locations diverses

7084 - Mise à disposition de personnel facturée

7085 - Ports et frais accessoires facturés

7086 - Bonis sur reprises d'emballages consignés

7087 - Bonifications obtenues des clients et primes sur ventes

7088 - Autres produits d'activités annexes (cessions d'approvisionnements,...)

709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise

7091 - sur ventes de produits finis

7092 - sur ventes de produits intermédiaires

7094 - sur travaux

7095 - sur études

7096 - sur prestations de services

7097 - sur ventes de marchandises

7098 - sur produits des activités annexes

71 - PRODUCTION STOCKEE (OU DESTOCKAGE)

713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)

7133 - Variation des en-cours de production de biens

71331 - Produits en cours

71335 - Travaux en cours

7134 - Variation des en-cours de production de services

71341 - Études en cours

71345 - Prestations de services en cours

7135 - Variation des stocks de produits

71351 - Produits intermédiaires

71355 - Produits finis

71358 - Produits résiduels

72 - PRODUCTION IMMOBILISEE

721 - Immobilisations incorporelles

722 - Immobilisations corporelles

73 (Supprimé par le règlement n°99-08 du CRC)

731 et 739 (Supprimés par le règlement n°99-08 du CRC)

74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

7511 - *Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels*

7516 - *Droits d'auteur et de reproduction*

7518 - *Autres droits et valeurs similaires*

752 - Revenus des immeubles non affectés à des activités professionnelles

753 - Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants

754 - Ristournes perçues des coopératives (provenant des excédents)

755 - Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun

7551 - *Quote-part de perte transférée (comptabilité du gérant)*

7555 - *Quote-part de bénéfice attribuée (comptabilité des associés non-gérants)*

758 - Produits divers de gestion courante

76 - PRODUITS FINANCIERS

761 - Produits de participations

7611 - *Revenus des titres de participation*

7616 - *Revenus sur autres formes de participation*

7617 - *Revenus des créances rattachées à des participations*

762 - Produits des autres immobilisations financières

7621 - *Revenus des titres immobilisés*

7626 - *Revenus des prêts*

7627 - *Revenus des créances immobilisées*

763 - Revenus des autres créances

7631 - *Revenus des créances commerciales*

7638 - *Revenus des créances diverses*

764 - Revenus des valeurs mobilières de placement

765 - Escomptes obtenus

766 - Gains de change

767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

768 - Autres produits financiers

77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS

771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion

7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et sur ventes

7713 - Libéralités reçues

7714 - Rentrées sur créances amorties

7715 - Subventions d'équilibre

7717 - Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices

7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion

772 - (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs)

775 - Produits des cessions d'éléments d'actif

7751 - Immobilisations incorporelles

7752 - Immobilisations corporelles

7756 - Immobilisations financières

7758 - Autres éléments d'actif

777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

778 - Autres produits exceptionnels

7781 - Bonis provenant de clauses d'indexation

7782 - Lots

7783 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même

7788 - Produits exceptionnels divers

78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DÉPRECIATIONS ET PROVISIONS

(Règlement n°2005-09 du CRC)

**781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions
(à inscrire dans les produits d'exploitation) – (Règlement n°2005-09 du CRC)**

7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

78111 - Immobilisations incorporelles

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

78112 - Immobilisations corporelles

7815 - Reprises sur provisions d'exploitation
(Règlement n°2005-09 du CRC)

7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations corporelles
et incorporelles – (Règlement n°2002-10 du CRC)

78161 - Immobilisations incorporelles

78162 - Immobilisations corporelles

7817 - Reprises sur dépréciations des actifs circulants
(Règlement n°2005-09 du CRC)

78173 - Stocks et en-cours

78174 - Créances

**786 - Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans
les produits financiers) – (Règlement n°2005-09 du CRC)**

7865 - Reprises sur provisions financières – (Règlement n°2005-09 du CRC)

7866 - Reprises sur dépréciations des éléments financiers
(Règlement n°2005-09 du CRC)

78662 - Immobilisations financières

78665 - Valeurs mobilières de placement

**787 - Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits
exceptionnels) – (Règlement n°2005-09 du CRC)**

7872 - Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)

78725 - Amortissements dérogatoires

78726 - Provision spéciale de réévaluation

78727 - Plus-values réinvesties

7873 - Reprises sur provisions réglementées (stocks)

7874 - Reprises sur autres provisions réglementées

7875 - Reprises sur provisions exceptionnelles – (Règlement n°2005-09 du CRC)

7876 - Reprises sur dépréciations exceptionnelles
(Règlement n°2002-10 du CRC)

79 - TRANSFERTS DE CHARGES

791 - Transferts de charges d'exploitation

Chapitre III - Plan de comptes

796 - Transferts de charges financières

797 - Transferts de charges exceptionnelles

Section 3

Règles d'établissement d'un plan de comptes

433-1. – Le plan de comptes est suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations conformément aux normes comptables.

Lorsque les comptes prévus par les normes comptables ne suffisent pas à l'entité pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toute subdivision nécessaire.

Inversement, si les comptes prévus à l'article **432-1** sont trop détaillés par rapport aux besoins de l'entité, elle peut regrouper les comptes dans un compte global de même niveau ou de niveau plus contracté, conformément aux possibilités ouvertes par l'article visé ci-avant.

433-2. – Les opérations sont réparties en 8 classes de comptes.

Le numéro de chacune des classes 1 à 8 constitue le premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe considérée.

Chaque compte peut lui-même se subdiviser. Le numéro de chaque compte divisionnaire commence toujours par le numéro du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision.

433-3. – Dans les comptes à trois chiffres et plus, le zéro terminal ou la série terminale de zéros a une signification de regroupement de comptes ou de compte global.

Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte de regroupement lorsque les opérations ont fait, pour des besoins d'analyse, l'objet d'un classement préalable dans des comptes de même niveau se terminant par les chiffres de 1 à 8.

Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte global lorsqu'aucune analyse ne s'impose pour les opérations à classer dans le compte de niveau immédiatement supérieur. Les entités peuvent inscrire directement la totalité des opérations concernées dans le compte de niveau supérieur ou, dans un souci d'homogénéité du plan de comptes, ouvrir un compte de même intitulé en lui adjoignant un ou plusieurs zéro à sa droite.

Toutefois cette utilisation du zéro ne peut pas avoir pour effet de faire obstacle à la présentation normalisée des documents de synthèse.

433-4. – 1 - Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de terminaison 1 à 8 ont une signification de regroupement. Par dérogation à cette règle, le compte 28 « Amortissements des immobilisations » fonctionne comme un compte de sens contraire de celui des comptes de la classe concernée.

2- Dans les comptes à trois chiffres et plus, les terminaisons 1 à 8 enregistrent le détail des opérations couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur ou par le compte de même niveau de terminaison zéro.

Dans les comptes de la classe 4, la terminaison 8 est affectée à l'enregistrement des produits à recevoir et des charges à payer rattachés aux comptes qu'ils concernent.

433-5. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – 1 - Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les dépréciations des classes 2 à 5 correspondantes.

2- Dans les comptes à trois chiffres et plus, pour les comptes de bilan, la terminaison 9 permet d'identifier les opérations de sens contraire à celles normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant par 1 à 8.

Section 4

Classification des comptes

434-1. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Les opérations relatives au bilan sont réparties en cinq classes de comptes qualifiées de comptes de bilan et organisés ainsi qu'il suit.

A) CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX

Capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées

Les comptes de la classe 1 regroupent :

- les capitaux propres qui correspondent à la somme algébrique :
 - des apports : capital, primes liées au capital,
 - des écarts de réévaluation,
 - des écarts d'équivalence,
 - des bénéfices autres que ceux pour lesquels une décision de distribution est intervenue : réserves, report à nouveau créditeur, bénéfice de l'exercice,
 - des pertes : report à nouveau débiteur, perte de l'exercice,
 - des subventions d'investissement,
 - des provisions réglementées.

Au sein des capitaux propres, la situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice. Elle exclut les subventions d'investissement et les provisions réglementées ;

- les autres fonds propres qui comprennent le montant des émissions de titres participatifs, les avances conditionnées et les droits du concédant ;
- les provisions ;
- les emprunts et dettes assimilées ;
- les dettes rattachées à des participations ;
- les comptes de liaison des établissements et sociétés en participation.

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

B) CLASSE 2 : COMPTES D'IMMOBILISATIONS

Les comptes de la classe 2 regroupent les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles, les immobilisations financières, les amortissements et dépréciations relatifs aux immobilisations.

C) CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET EN COURS

Pour les stocks et les en-cours, existent deux critères de classement :

- 1- La nature physique du bien ou la nature du service ;
- 2- L'ordre chronologique du cycle de production : approvisionnement, production en cours, production, stock à revendre en l'état.

Pour le classement des biens et des services acquis à l'extérieur et nécessaires à l'exercice de ses activités, l'entité utilise le critère de la nature physique.

Elle établit la nomenclature de biens et services qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion.

D) CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS

Les comptes de la classe 4 enregistrent :

- les créances et les dettes liées à des opérations non exclusivement financières faites en général à court terme,
- les écritures de régularisation des charges et des produits.

Par extension, figurent dans les comptes de la classe 4, les comptes rattachés aux comptes de tiers et destinés à enregistrer soit des modes de financement liés aux dettes et aux créances c'est-à-dire effets à payer et effets à recevoir, soit des dettes et des créances à venir se rapportant à l'exercice c'est-à-dire charges à payer et produits à recevoir.

Les comptes de régularisation enregistrent, d'une part, les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants, d'autre part les charges comptabilisées dans l'exercice mais pouvant être réparties systématiquement sur plusieurs exercices ultérieurs.

Les comptes de régularisation sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement, et ceux-là seulement.

E) CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS

Les comptes de la classe 5 enregistrent :

- les mouvements de valeurs en espèces, chèques, coupons,
- les opérations faites en liaison avec les intermédiaires financiers.
- les valeurs mobilières de placement.

434-2. – Les opérations relatives au résultat sont réparties en deux classes de comptes qualifiés de comptes de gestion et organisées ainsi qu'il suit.

A) CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges par nature y compris celles concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- à l'exploitation normale et courante de l'entité ;
- à sa gestion financière ;
- à ses opérations exceptionnelles ;
- à la participation des salariés aux résultats et aux impôts sur les bénéfices.

B) CLASSE 7 : COMPTES DE PRODUITS

La classe 7 groupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature y compris ceux concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- à l'exploitation normale et courante de l'entité ;
- à sa gestion financière ;
- à ses opérations exceptionnelles ;
- aux transferts de charges.

434-3. – La classe 8 est utilisée pour satisfaire à des exigences d'information relatives aux documents de synthèse.

CHAPITRE IV FONCTIONNEMENT DES COMPTES

441. - Section 1 Comptes de capitaux : capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées (Classe 1)

441/10. CAPITAL ET RESERVES

Selon la forme juridique sous laquelle s'exerce l'activité de l'entité, les apports et les bénéfices accumulés sont enregistrés dans les conditions suivantes :

1- Comptes à l'usage de l'exploitant individuel.

Le compte 101 « Capital individuel » enregistre à son crédit :

- la valeur des apports de l'entrepreneur au début ou en cours d'activité ;
- le bénéfice de l'exercice précédent par le débit du compte 12 « Résultat de l'exercice ».

Il enregistre à son débit :

- les prélèvements de toutes natures ;
- la perte de l'exercice précédent par le crédit du compte 12.

Les apports ou les retraits personnels de l'exploitant et, le cas échéant, de sa famille sont enregistrés en cours d'exercice dans un compte 108 dénommé « Compte de l'exploitant ». En fin d'exercice, le solde de ce compte est viré au compte 101 « Capital individuel ».

2- Comptes à l'usage des sociétés.

Dans les sociétés, le capital représente la valeur nominale des actions ou des parts sociales.

Le compte 101 « Capital social » enregistre à son crédit le montant du capital figurant dans l'acte de société. Il retrace l'évolution de ce montant au cours de la vie de la société suivant les décisions des organes compétents.

Il est crédité lors des augmentations de capital :

- du montant des apports en espèces ou en nature effectués par les associés, sous déduction des primes liées au capital social ;
- du montant des incorporations de réserves.

Il est débité des réductions de capital, quelle qu'en soit la cause par exemple, absorption de pertes ou remboursement aux associés.

Le compte 1018 « Capital souscrit soumis à des réglementations particulières » enregistre à son crédit le montant du capital provenant d'opérations particulières telles que l'incorporation de plus-values nettes à long terme, qui sont isolées en application de dispositions législatives et réglementaires. Ce compte est subdivisé autant que de besoin.

Le compte 104 « Primes liées au capital social » enregistre les primes d'émission, de fusion, d'apport, de conversion d'obligations en actions.

A la souscription, la société émettrice de bons de souscription d'actions (BSA) enregistre la contrepartie de la valeur des bons au compte 104. Cette affectation est maintenue en cas de péremption des bons.

Le compte 104 enregistre également le montant du droit d'entrée dans les sociétés coopératives.

Les réserves à inscrire au compte 106 « Réserves » sont des bénéfices affectés durablement à l'entité jusqu'à décision contraire des organes compétents. Ce compte est crédité, lors de l'affectation des bénéfices, des montants destinés :

- à la réserve légale ;
- aux réserves indisponibles, par exemple : réserves pour actions propres et parts propres ;
- aux réserves statutaires ou contractuelles ;
- aux réserves réglementées, telles que plus-values nettes à long terme, réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement ;
- aux autres réserves qui comprennent notamment les réserves de propre assureur.

Le compte 106 est débité des prélèvements sur les réserves concernées pour les incorporer au capital, les distribuer aux associés et amortir les pertes.

Le compte 107 « Écart d'équivalence » enregistre l'écart constaté lorsque la valeur globale des titres évalués par équivalence est supérieure à leur prix d'acquisition.

Le compte 109 « Actionnaires : capital souscrit - non appelé » est débité en contrepartie de la subdivision du compte 101 intitulée « Capital souscrit - non appelé ».

3- Comptes à l'usage de toutes les entités.

Le compte 105 « Écarts de réévaluation » enregistre les écarts constatés à l'occasion d'opérations de réévaluation et qui peuvent être incorporés en tout ou partie au capital. Il est subdivisé autant que de besoin.

441/11. REPORT A NOUVEAU

Le compte 11 « Report à nouveau » peut être subdivisé afin de distinguer le report à nouveau bénéficiaire au compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » et le report à nouveau déficitaire au compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) ».

En l'absence de bénéfices, les intérêts intercalaires, alloués aux apports des associés en vertu d'une clause de garantie par l'État d'un dividende minimal, sont inscrits au compte 11 « Report à nouveau ».

441/12. RESULTAT DE L'EXERCICE

Le compte 12 « Résultat de l'exercice » enregistre pour solde les comptes de charges et les comptes de produits de l'exercice.

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Le solde créditeur du compte 12 représente un bénéfice, les produits étant supérieurs aux charges. Le solde débiteur du compte 12 représente une perte, les charges étant supérieures aux produits.

Le compte 12 est soldé après décision d'affectation du résultat. Dans les sociétés, les montants non distribués et non affectés à un compte de réserves sont virés au compte 11 « Report à nouveau » : au compte 110, en cas de report bénéficiaire, et au compte 119, en cas de report déficitaire, si ces comptes sont ouverts. A l'ouverture des comptes de l'exercice suivant, les entités ont la possibilité d'utiliser un compte spécial 88 « Résultat en instance d'affectation ». Dans les entreprises individuelles, le solde du compte 12 est viré au compte 101 « Capital individuel ».

Les entités peuvent utiliser le compte 120 « Résultat de l'exercice (bénéfice) » pour enregistrer le bénéfice et le compte 129 « Résultat de l'exercice (perte) » pour enregistrer la perte. Elles ont la faculté d'utiliser les comptes 121 à 128, à leur convenance, pour dégager, par exemple, des soldes intermédiaires de gestion.

441/13. SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Le compte 131 « Subventions d'équipement » ou 138 « Autres subventions d'investissement » est crédité de la subvention par le débit d'un compte de tiers ou d'un compte financier.

- Les subventions d'équipement dont bénéficie l'entité pour acquérir ou créer des immobilisations sont inscrites au compte 131.
- Les autres subventions d'investissement dont bénéficie l'entité pour financer des activités à long terme sont inscrites au compte 138.

Le compte 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » est débité par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

Les comptes 131 ou 138 et 139 sont soldés l'un par l'autre, lorsque le crédit du premier est égal au débit du deuxième.

441/14. PROVISIONS REGLEMENTEES

(Règlement n°2005-09 du CRC)

Les provisions réglementées sont des provisions qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision. Elles sont comptabilisées en application de dispositions légales.

Elles sont créées suivant un mécanisme analogue à celui des provisions proprement dites.

Ont le caractère de provisions réglementées les provisions :

- pour investissement relative à la participation des salariés ;
- pour hausse des prix ;
- pour fluctuation des cours ;
- autorisées spécialement pour certaines professions, par exemple pour la reconstitution de gisements minier et pétrolier.

Sont assimilés, du point de vue de leur fonctionnement comptable, à des provisions réglementées :

- les amortissements dérogatoires ;
- la provision spéciale de réévaluation consécutive à l'application de la loi n°77-1467 du 30 décembre 1977 ;
- les plus-values réinvesties dans des actifs encore au bilan.

Le fonctionnement des comptes de provisions réglementées est identique à celui des comptes de provisions décrit ci-dessous.

Le montant de la dotation de l'exercice aux comptes de provisions réglementées est enregistré par le débit de la subdivision correspondante du compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » au crédit de l'un des comptes suivants : 142 « Provisions réglementées relatives aux immobilisations », 143 « Provisions réglementées relatives aux stocks », 144 « Provisions réglementées relatives aux autres éléments d'actif », 145 « Amortissements dérogatoires », 146 « Provision spéciale de réévaluation », 147 « Plus-values réinvesties » et 148 « Autres provisions réglementées ».

Les subdivisions concernées du compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » enregistrent à leur crédit les reprises sur provisions réglementées par le débit de l'un des comptes 142 à 148.

Ainsi à la clôture de l'exercice au cours duquel les fonds relatifs à la participation des salariés aux résultats sont utilisés, la provision pour investissement est dotée par le débit du compte 6872 « Dotations aux provisions réglementées (immobilisations) » au crédit de la subdivision du compte 142 intitulée « Provisions pour investissement (participation des salariés) ».

Elle est rapportée au résultat au crédit du compte 7872 « Reprises sur provisions réglementées (immobilisations) » soit au cours de l'exercice où elle est définitivement libérée d'impôt, soit à la clôture de l'exercice au cours duquel le délai d'utilisation a expiré, dans l'hypothèse où l'investissement n'a pas été réalisé.

441/15. PROVISIONS (Règlement n° 2005-09 du CRC)

Le compte 151 « Provisions pour risques » enregistre toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'entité tels que ceux résultant des garanties données aux clients ou des opérations traitées en monnaies étrangères.

Le compte 153 « Provisions pour pensions et obligations similaires » (Règlement n°2000-06 du CRC) enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des obligations légales ou contractuelles conférant au personnel des droits à la retraite ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi (assurance vie, couverture médicale).

Le compte 154 « Provisions pour restructurations » (Règlement n°2000-06 du CRC) enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des opérations de restructurations telles que l'arrêt d'une branche d'activité ou la fermeture d'un site.

Le compte 155 « Provisions pour impôts » enregistre les provisions pour impôts qui correspondent à la charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs.

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Le compte 156 « Provisions pour renouvellement (entreprises concessionnaires) » (Règlement n°2000-06 du CRC) enregistre les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public.

Le compte 157 « Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices » enregistre les provisions destinées à couvrir des charges prévisibles, importantes, ne présentant pas un caractère annuel, telles que les frais de grosses réparations et qui en conséquence, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

Lors de la constitution d'une provision, le compte de provisions est crédité par le débit :

- du compte 681 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation », lorsqu'elle concerne l'exploitation ;
- du compte 686 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières » lorsqu'elle affecte l'activité financière de l'entité ;
- du compte 687 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges exceptionnelles » lorsqu'elle a un caractère exceptionnel.

Il est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants 681, 686 ou 687, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit du compte 781 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation) », du compte 786 « Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits financiers) » ou du compte 787 « Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels) », lorsque le montant de la dépréciation doit être diminué ou annulé, la dépréciation étant devenue, en tout ou partie, sans objet.

Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par le crédit des comptes 781, 786 ou 787. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6.

441/16. EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES

Le compte 16 « Emprunts et dettes assimilées » enregistre d'une part les emprunts, d'autre part les dettes financières assimilées à des emprunts, à l'exception de celles enregistrées au compte 17 « Dettes rattachées à des participations ».

Les comptes 161 « Emprunts obligataires convertibles », 163 « Autres emprunts obligataires », 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit », 165 « Dépôts et cautionnements reçus », 166 « Participation des salariés aux résultats », 167 « Emprunts et dettes assorties de conditions particulières » et 168 « Autres emprunts et dettes assimilées » peuvent être subdivisés pour identifier :

- les emprunts et dettes assimilées contractés en France et à l'étranger, en monnaie nationale ou en devises ;
- la partie des emprunts et dettes assimilées dont les échéances sont à long terme, à moyen terme ou à court terme.

Les intérêts courus sur emprunts et dettes sont regroupés dans une subdivision du compte 168.

Les entités peuvent également subdiviser les comptes d'emprunts pour identifier les emprunts contractés auprès d'entités liées ou avec lesquelles elles ont un lien de participation.

Les emprunts obligataires dont le remboursement est assorti de primes sont comptabilisés au crédit des comptes 161 ou 163 pour leur valeur totale, primes de remboursement incluses. La contrepartie de ces primes est enregistrée au débit du compte 169 « Primes de remboursement des obligations ».

La dotation de l'exercice est inscrite par le débit du compte 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations » au crédit du compte 169.

A la souscription, l'émetteur d'obligations avec bons de souscription d'obligations (OBSO) enregistre l'emprunt obligataire au compte 163 « Autres emprunts obligataires » pour sa valeur de remboursement. La différence entre la valeur de remboursement et la valeur actuelle de l'emprunt est enregistrée au compte 169 « Primes de remboursement des obligations ».

La différence entre le prix d'émission des OBSO et la valeur actuelle de l'emprunt obligataire est enregistrée en produits constatés d'avance au titre des bons.

Lorsqu'il s'agit d'obligations avec bons de souscription d'action (OBSA), l'emprunt obligataire est comptabilisé selon les règles générales. La contrepartie des bons n'est pas constatée.

Les concours bancaires courants ne sont pas inscrits dans le compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit ». Ils sont enregistrés dans un compte spécifique : 519 « Concours bancaires courants ».

Le compte 166 « Participation des salariés aux résultats » enregistre les fonds non employés et les sommes relatives à la création d'un fonds de participation. La subdivision du compte 166 intitulée « Comptes bloqués » est créditée par le débit du compte 424 « Participation des salariés aux résultats » du montant des fonds qui n'ont pas pu être utilisés par suite d'absence d'accord entre employeurs et salariés.

Le compte 167 regroupe les emprunts et dettes assortis de conditions particulières. Le montant des émissions de titres participatifs est enregistré au compte 1671. Les avances conditionnées de l'Etat sont enregistrées au compte 1674. Les emprunts participatifs sont enregistrés au compte 1675.

Le compte 1685 « Rentes viagères capitalisées » enregistre à son crédit la contrepartie du bien meuble ou immeuble acquis contre paiement de rentes viagères. Il est apuré par le paiement des arrérages au crédientier.

Les arrérages à verser qui excèdent le capital sont inscrits au crédit du compte 1685 et constituent des charges exceptionnelles. Inversement, le décès du crédientier peut être générateur d'un produit exceptionnel.

441/17. DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

Les droits des coparticipants, non gérants, sur les immobilisations acquises ou créées dans le cadre d'une société en participation sont enregistrés, dans la comptabilité du gérant, propriétaire des biens, au crédit du compte 178 « Dettes rattachées à des sociétés en participation » par le débit du compte 458 « Associés – Opérations faites en commun et en G.I.E. ».

Le compte 178 est débité par le crédit du compte 458 pour constater la consommation des biens immobilisés.

**441/18. COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES
EN PARTICIPATION**

1- Le compte 18 « Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation » est utilisé pour comptabiliser des cessions entre établissements, succursales, usines ou ateliers d'une même entité qui tiennent des comptabilités autonomes.

A) Lorsque les cessions concernent des éléments dont la valeur se trouve directement dans un des comptes de la comptabilité générale de l'établissement cédant, elles sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte intéressé de la comptabilité générale par le débit du compte de liaison 181 « Comptes de liaison des établissements » ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte correspondant de la comptabilité générale, par le crédit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

B) Lorsque les cessions concernent des produits et des services dont le coût de revient, ne peut être déterminé qu'en comptabilité analytique ou que par des calculs statistiques, les établissements intéressés ouvrent les comptes 186 « Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges) » ou 187 « Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits) » qui sont subdivisés suivant les besoins.

Les cessions sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte 187 par le débit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte 186 par le crédit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

Les entités peuvent évaluer les cessions internes soit au coût du produit cédé ou du service fourni, soit pour une valeur différente de ce coût. Mais dans ce dernier cas les stocks de produits fabriqués par l'établissement cessionnaire avec des éléments fournis par l'établissement cédant sont évalués au coût de production pour l'entité, abstraction faite du résultat fictif inclus dans le prix de cession de ces éléments.

Le compte de résultat de chaque établissement s'obtient par la totalisation des divers postes des comptes de charges et de produits et des comptes 186 et 187 « Biens et prestations de services échangés entre établissements » (charges et produits).

Pour l'ensemble de l'entité, les comptes 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent : les sommes portées au crédit du compte 187 par les établissements fournisseurs et les sommes inscrites au débit du compte 186 par les établissements clients s'équilibrent entre eux.

C) Les entités peuvent utiliser une méthode de comptabilisation différente de celle qui est décrite aux paragraphes A et B ci-dessus.

Lorsque chacun de leurs établissements tient une comptabilité analytique distincte dans le cadre d'une comptabilité générale unique pour l'ensemble des établissements, le compte 18 n'est pas utilisé. Les cessions internes sont enregistrées en comptabilité analytique ; la comptabilité générale n'enregistre que les opérations faites avec les tiers.

2- Le compte 18 est également utilisé pour les opérations réalisées par l'intermédiaire d'une société en participation.

Les regroupements des comptes de la société en participation dans la comptabilité du gérant responsable de la gestion des opérations peut s'effectuer par le compte 188 « Comptes de liaison des sociétés en participation ».

442. - Section 2 **Comptes d'immobilisations (Classe 2)**

(Règlement n°2005-09 du CRC)

Les comptes d'immobilisations sont débités, à la date d'entrée des biens dans le patrimoine de l'entité :

- de la valeur d'apport ;
- du coût d'acquisition ;
- du coût de production du bien ;

par le crédit, suivant le cas :

- du compte 101 « Capital », ou du compte 456 « Associés - Opérations sur le capital » (comptes d'apport en société) ;
- du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » ou autres comptes concernés ;
- du compte 72 « Production immobilisée ».

Les amortissements et les dépréciations des immobilisations sont à porter aux subdivisions des comptes 28 « Amortissements des immobilisations » et 29 « Dépréciations des immobilisations ».

Lors des cessions, la valeur d'entrée des éléments cédés et les amortissements correspondants sont sortis des comptes où ils figurent. Le montant net en résultant est porté au débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés ». Simultanément, le compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » est crédité par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ».

442/20. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Le compte 201 « Frais d'établissement » enregistre les frais d'établissement soit directement, soit par l'intermédiaire du compte 72 « Production immobilisée ».

Le compte 203 « Frais de recherche et de développement » enregistre les frais de recherche appliquée et de développement qui peuvent être inscrits dans les immobilisations incorporelles. Il est débité par le crédit du compte 72 « Production immobilisée ». En cas d'échec des projets, les frais correspondants sont immédiatement amortis par le débit de la subdivision du compte 687 intitulée « Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations ».

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Lorsque la prise de brevet est consécutive à des recherches liées à la réalisation de projets, le compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires » est débité du montant retenu comme valeur d'entrée du brevet par le crédit du compte 203.

Le compte 205 enregistre les dépenses faites pour l'obtention de l'avantage que constitue la protection accordée, sous certaines conditions, au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, d'un procédé, de droits de propriété littéraire ou artistique.

« (Règlement n°2004-08 du CRC) - Le compte 205 enregistre également :

- les dépenses d'acquisition ou de création de logiciels qui peuvent être inscrites en immobilisations incorporelles ;
- les quotas d'émission ».

Le compte 206 « Droit au bail » enregistre le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale.

Le compte 207 « Fonds commercial » enregistre l'acquisition des éléments incorporels du fonds de commerce, y compris le droit au bail, qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entité. Ces éléments ne bénéficient pas nécessairement d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine.

(Règlement n°2004-01 du CRC) Le compte 207 enregistre également le mali de fusion.

442/21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains. Sont distingués :

- les terrains nus qui ne supportent pas de construction ;
- les terrains aménagés qui sont viabilisés ;
- les sous-sols et les sur-sols. Ce compte est utilisé lorsque l'entité n'est pas propriétaire des trois éléments rattachables à une même parcelle de terrain : sol, sous-sol, sur-sol. Ainsi, le compte sur-sol enregistre la valeur du droit de construction ou d'utilisation de l'espace situé au-dessus d'un sol dont l'entité n'est pas propriétaire ;
- les terrains de gisement tels que les carrières ;
- les terrains bâtis qui supportent une construction propre ;
- les terrains bâtis qui supportent une construction d'autrui.

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains, par exemple : clôtures, mouvements de terres, sont inscrites sous le compte 212 « Agencements et aménagements de terrains ».

Le compte 213 « Constructions » comprend :

- les bâtiments ;

- les installations, agencements, aménagements ;
- les ouvrages d'infrastructure.

Le compte 214 enregistre la valeur des constructions édifiées sur le sol d'autrui. Il comprend les mêmes subdivisions que le compte 213.

Le compte 218 « Autres immobilisations corporelles » enregistre le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'entité lorsqu'elle n'est pas propriétaire de ces éléments, c'est-à-dire, lorsqu'ils sont incorporés dans des immobilisations dont elle n'est pas propriétaire ou sur lesquelles elle ne dispose d'aucun autre droit réel.

442/22. IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les immobilisations incorporelles ou corporelles mises en concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrites au compte 22 ; les immobilisations corporelles sont ventilées dans les mêmes conditions que celles inscrites au compte 21.

Le compte 229 « Droits du concédant » enregistre la contrepartie de la valeur des biens mis gratuitement dans la concession par le concédant.

442/23. IMMOBILISATIONS EN COURS

Le compte 23 « Immobilisations en cours » a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice.

Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites aux comptes 231 et 232 se répartissent en deux groupes :

- celles qui sont créées par les moyens propres de l'entité ;
- celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers.

Le coût des immobilisations créées par l'entité est porté au débit du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » ou à celui du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » par le crédit du compte 72 « Production immobilisée ».

Lorsque les travaux sont confiés à des tiers, le compte 237 ou le compte 238 sont débités des avances à la commande et des acomptes représentant les règlements partiels effectués par l'entité au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

Le coût d'une immobilisation est viré du compte 23 au compte 20 ou au compte 21 lorsque l'immobilisation est terminée.

Les avances et acomptes versés par l'entité à des tiers pour des opérations en cours sont portés :

- au compte 237 lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ;
- au compte 238 lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation corporelle.

En cours d'exercice, les entités ont la faculté de comptabiliser toutes les avances et acomptes visés ci-dessus dans le compte 4091 « Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes », mais en fin d'exercice, elles virent au compte 237 ou 238 les avances et acomptes concernant les commandes d'immobilisations.

Les avances et les acomptes peuvent être enregistrés séparément dans des subdivisions appropriées des comptes 237 et 238.

**442/25. PARTS DANS DES ENTREPRISES LIEES ET CREANCES
SUR DES ENTREPRISES LIEES**

**442/26. PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES
A DES PARTICIPATIONS**

Le compte 261 « Titres de participation » est débité de la valeur d'apport ou du coût d'acquisition, par le crédit, suivant le cas :

- du compte 101 « Capital » ou du compte 456 « Associés - Opérations sur le capital » ;
- du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » ou du compte 269 « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés » ou des comptes financiers.

Il est crédité, en cas de cession des titres, par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés ».

Le compte 266 « Autres formes de participation » est débité du montant de la souscription ou de l'acquisition des parts d'un G.I.E. Si le G.I.E. n'a pas de capital, le compte 266 est débité pour mémoire.

Le compte 267 « Créances rattachées à des participations » regroupe les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entités dans lesquelles le prêteur détient une participation.

Les avances à un G.I.E. qui ne sont pas réalisables sont enregistrées au débit d'une subdivision du compte 267 « Avances consolidables ».

Dans le cas où la souscription à une partie du capital d'une société entraîne ultérieurement, pour le souscripteur, des versements obligatoires de fonds supplémentaires qui ne sont pas inscrits au capital de cette société, lesdits versements sont enregistrés dans une subdivision du compte 267 intitulée « Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appel de fonds) ». Il en est ainsi, par exemple, en matière immobilière.

Le compte 268 « Créances rattachées à des sociétés en participation » est débité par le crédit du compte 458 « Associés – Opérations faites en commun ou en GIE », des droits que l'entité coparticipante non gérante, détient sur les biens acquis ou créés par le gérant de la société en participation.

Le compte 268 est crédité par le débit du compte 458 lors de la consommation des biens immobilisés.

Les intérêts courus à la fin de l'exercice sont inscrits dans des subdivisions des comptes 267 et 268.

Le compte 269 « Versements restant à effectuer sur les titres de participation non libérés » est crédité du montant des versements restant à effectuer sur les titres de participation non libérés par le débit du compte 261 « Titres de participation ».

442/27. AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

L'ouverture de subdivisions des comptes 274 « Prêts », 275 « Dépôts et cautionnements » et 276 « Autres créances immobilisées » permet d'identifier la partie de ces prêts et créances qui sera récupérée à long, moyen et court terme, ainsi que les intérêts courus.

Les titres conférant un droit de propriété donnés en nantissement ou faisant l'objet d'un blocage temporaire supérieur à un an sont inscrits sous le compte 271 « Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété) ».

Le compte 279 « Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés » est crédité du montant des versements restant à effectuer sur les titres immobilisés non libérés, par le débit du compte 271.

Le compte 271 et le compte 272 « Titres immobilisés (droit de créance) » sont crédités, en cas de cession, par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » pour la valeur comptable des titres cédés. Simultanément, le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » ou un compte de trésorerie sont débités par le crédit du compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif ».

Lorsqu'une créance à immobiliser est acquise à un coût différent de sa valeur nominale, cette dernière peut néanmoins être inscrite dans la subdivision du compte 27 intéressée, en enregistrant l'écart entre la valeur nominale et le coût dans un compte à régulariser selon les conditions contractuelles.

Les sociétés qui achètent leurs actions inscrivent ces titres au compte 2771 « Actions propres ou parts propres ».

Les titres rachetés explicitement en vue de leur annulation sont inscrits au compte 2772 « Actions propres ou parts propres en voie d'annulation ». Compte tenu de la concomitance entre la réduction de capital et le transfert de propriété des actions du patrimoine des actionnaires dans celui de la société, cette inscription est effectuée pour mémoire. En toute hypothèse, ces titres auront disparu de l'actif à la clôture de l'exercice. L'opération d'annulation équivaut à un partage partiel de l'actif social au profit des vendeurs des actions rachetées. Si le prix de rachat est inférieur à la valeur nominale globale des actions rachetées, le montant de la réduction de capital est néanmoins égal à cette valeur nominale globale puisque les actions rachetées sont annulées. La différence est inscrite dans un compte analogue à celui des primes d'émission ou d'apport. Si le prix de rachat est supérieur à la valeur nominale des actions rachetées, le montant de la réduction de capital est égal à cette dernière et l'excédent est imputé sur un compte distribuable de situation nette.

442/28. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

Les comptes d'amortissements des immobilisations sont crédités par le débit du compte 681 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation », du compte 686 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières », ou du compte 687 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » - Charges exceptionnelles », notamment pour des immobilisations non encore complètement amorties et mises au rebut.

442/29. DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS

(Règlements n°2002-10 et n°2005-09 du CRC)

Lors de la constitution de dépréciations ou de l'augmentation de dépréciations déjà constituées, le compte de dépréciations concerné est crédité par le débit du compte 681 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation », du compte 686 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières », ou du compte 687 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges exceptionnelles ».

Lors de l'annulation d'une dépréciation ou d'une provision devenue sans objet ou de leur diminution, le compte de dépréciation ou de provision est débité par le crédit des subdivisions appropriées du compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ».

A la date de cession de l'immobilisation, la dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit d'une subdivision appropriée du compte 78.

443. - Section 3

Comptes de stocks et en-cours (Classe 3)

Les entités établissent la nomenclature qui correspond le mieux à leurs besoins internes de gestion. Il est recommandé que les entités établissent cette nomenclature en se référant à la nomenclature des activités françaises, de telle sorte qu'à son niveau le plus regroupé la nomenclature interne puisse être : soit identique à la nomenclature officielle, soit une simple subdivision de la nomenclature officielle afin que cette dernière puisse être reconstituée par simple addition ; dans le cas exceptionnel où des produits ne pourraient pas être répartis suivant les postes de la nomenclature officielle, ils pourront figurer sur une ligne « non ventilés ».

Lorsque l'entité utilise concurremment et indistinctement une matière achetée et un produit intermédiaire ou fini, fabriqué par elle, en tous points semblables et ne se distinguant que par leur origine, elle peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette matière ou ce produit. Il en est de même lorsqu'une marchandise et un produit fini en tous points semblables sont destinés à la vente.

Les comptes 31 « Matières premières (et fournitures) », 32 « Autres approvisionnements » et 37 « Stocks de marchandises » sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes 6031 « Variation des stocks de matières premières (et fournitures) », 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements », 6037 « Variation des stocks de marchandises ».

Les comptes 33 « En-cours de production de biens », 34 « En-cours de production de services » et 35 « Stocks de produits » sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes 7133 « Variation des en-cours de production de biens », 7134 « Variation des en-cours de production de services », 7135 « Variation des stocks de produits ».

Après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement et à l'évaluation des existants en stocks :

- les comptes 31, 32 et 37 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 ;
- les comptes 33, 34 et 35 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 7133, 7134 et 7135.

Le compte 36 « Stocks provenant d'immobilisations » peut enregistrer en cours d'exercice les entrées en stocks d'éléments démontés ou récupérés sur des immobilisations corporelles. Il est débité par le crédit du compte 21 « Immobilisations corporelles ». En fin d'exercice, le compte 36 est soldé par le débit du compte 603 « Variation des stocks (approvisionnements et marchandises) ». Si des éléments de stocks visés ci-dessus subsistent à cette date, ils sont inscrits au débit des comptes appropriés de la classe 3 par le crédit du compte 603.

L'inventaire permanent peut être tenu en comptabilité générale dans les comptes correspondants de la classe 3 suivant les modalités définies ci-après.

1- En ce qui concerne les stocks d'approvisionnements et de marchandises, les comptes 601 « Achats stockés – Matières premières (et fournitures) », 602 « Achats stockés – Autres approvisionnements » et 607 « Achats et marchandises » sont débités par le crédit des comptes intéressés des classes 4 et 5.

En cours d'exercice, les comptes de stocks 31, 32 et 37 fonctionnent comme des comptes de magasin ; ils sont débités des entrées par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 et crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes.

En fin d'exercice, les soldes des comptes 601, 602, 607 et 6031, 6032, 6037 sont virés au compte 120 « Résultat de l'exercice (bénéfice) » ou 129 « Résultat de l'exercice (perte) ».

2- En ce qui concerne les stocks de produits, le compte 35 fonctionne comme un compte de magasin ; il est débité des entrées par le crédit du compte 7135 et crédité des sorties par le débit de ce même compte. Ces mouvements sont valorisés conformément aux méthodes de calcul des coûts utilisées par l'entité.

Les en-cours de production valorisés à la fin de l'exercice sont inscrits au débit des comptes 33 et 34 par le crédit des comptes 7133 et 7134 après annulation des en-cours de production du début de l'exercice. En fin d'exercice, le solde du compte 71 « Production stockée (ou déstockage) » est viré au compte 120 ou 129.

En ce qui concerne les stocks dont l'entité est déjà propriétaire mais qui sont en voie d'acheminement, c'est-à-dire non encore réceptionnés, ou en ce qui concerne les stocks mis en dépôt ou en consignation, le compte 38 peut être utilisé pour comptabiliser les stocks jusqu'à réception dans les magasins de l'entité ou dans ceux du dépositaire ou consignataire. Dès réception, ces stocks sont ventilés dans les comptes correspondant à leur nature. En fin de période si le compte 38 n'est pas soldé, les entités donnent le détail des stocks ainsi comptabilisés.

443/39. DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN-COURS (Règlement n°2005-09 du CRC)

Les subdivisions du compte 39 « Dépréciations des stocks et en-cours » sont créditées par les subdivisions concernées du compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions » du montant des dépréciations, ou de leur augmentation, affectant les stocks et en-cours.

Elles sont débitées par le crédit des subdivisions concernées du compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » du montant des provisions ou de leur quote-part devenues sans objet.

444. - Section 4 **Comptes de tiers (Classe 4)**

Les comptes de tiers, notamment le compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » et le compte 41 « Clients et comptes rattachés », peuvent être subdivisés pour identifier :

- les transactions avec clause de réserve de propriété ;
- les dettes et créances en France ou à l'Étranger ;
- la partie des dettes et créances dont les échéances sont à long, moyen ou court terme ;
- les intérêts courus.

Les entités peuvent également subdiviser les comptes fournisseurs et clients pour identifier ceux se rapportant à des entités qui leur sont liées ou avec lesquelles elles ont un lien de participation.

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

444/40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

Le compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » enregistre les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services.

Le compte 401 « Fournisseurs » est crédité du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services par le débit :

- des comptes concernés de la classe 6 pour le montant hors taxes récupérables par l'entité ;
- du compte 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre » ;
- du compte 4456 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles » pour le montant des taxes récupérables par l'entité.

Le compte 401 est débité par le crédit :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'entité à ses fournisseurs ;
- d'un compte de la classe 6 pour le montant des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur ;
- d'un compte 403 « Fournisseurs - Effets à payer » lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre ;
- du compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » pour le montant des rabais, remises et ristournes obtenus hors factures ;
- du compte 409 « Fournisseurs débiteurs » pour le montant des avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation, pour solde de ce dernier.

Lors de l'acquisition d'immobilisations, le compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » est crédité par le débit :

- des comptes d'immobilisations concernés pour leur montant hors taxes récupérables par l'entité ;
- du compte 4456 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles » pour le montant des taxes récupérables.

Le compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » est débité par le crédit, notamment :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'entité à ses fournisseurs ;
- du compte 405 « Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer » lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de remise d'un billet à ordre.

Le compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » est crédité, à la clôture de la période comptable, du montant, taxes comprises, des factures imputables à la période close mais non encore parvenues, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés des classes 4 et 6. A l'ouverture de la période suivante, ces écritures sont contre-passées. Les entités peuvent également débiter directement le compte 408 par le crédit du compte 401 à réception de la facture, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés.

Chapitre IV – Fonctionnement des comptes

Le compte 4091 « Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes » est crédité par le débit du compte 401 et éventuellement du compte 404 après réception de la facture par l'entité. Il est débité, lors du paiement par l'entité d'avances sur commandes passées auprès des fournisseurs, par le crédit d'un compte de trésorerie. Les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations inscrites en cours d'exercice au compte 4091 sont virés en fin d'exercice aux comptes 237 ou 238.

Le compte 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre » est débité par le crédit du compte 401 lors de la consignation par les fournisseurs à l'entité d'emballages ou de matériel, pour le montant de la consignation.

Il est crédité :

- par le débit du compte 401 lorsque l'entité rend les emballages ou le matériel au prix de la consignation ;
- par le débit du compte 602 « Achats stockés - Autres approvisionnements » lorsque l'entité décide de conserver les emballages ou le matériel consignés ;
- par le débit du compte 401 et de la subdivision du compte 613 intitulée « Malis sur emballages » si la reprise se fait pour un montant inférieur à celui de la consignation.

Les soldes débiteurs des comptes fournisseurs d'exploitation et d'immobilisations autres que 4091, 4096 et 4098 sont virés au débit du compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs ».

444/41. CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

Les créances liées à la vente de biens ou services rattachés au cycle d'exploitation de l'entité sont enregistrées au compte 41 « Clients et comptes rattachés ».

Le compte 411 « Clients » est débité du montant des factures de ventes de biens ou de prestations de services par le crédit :

- de l'une des subdivisions du compte 70 « Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises » pour le montant hors taxes collectées ;
- du compte 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériel consignés » ;
- du compte 4457 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise ».

Le compte 411 est crédité par le débit :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des clients ;
- de l'une des subdivisions du compte 70 pour le montant des factures d'avoir établies par l'entité lors du retour de marchandises par les clients ;
- du compte 413 « Clients - Effets à recevoir » lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ou de la réception d'un billet à ordre ;
- du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordées par l'entreprise » pour le montant des réductions sur ventes accordées aux clients hors factures ;
- du compte 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes » pour solde de ce dernier.

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Le compte 4117 « Clients - Retenues de garantie » est débité, le cas échéant, du montant des retenues effectuées par les clients sur le prix convenu, jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévu ; en contrepartie, le compte du client est crédité.

Le compte 416 « Clients douteux ou litigieux » est débité par le crédit du compte 411 pour le montant total des créances que l'entité possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou avec lesquels l'entité est en litige.

Le compte 413 est débité par le crédit du compte 411 au moment de l'entrée des effets en portefeuille. Ce compte est crédité, à l'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte, par le débit :

- d'un compte de trésorerie ;
- de la subdivision du compte 661 intitulée « Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte, ...) ».

En cas de renvoi de l'effet par l'établissement de crédit, pour non-paiement ou toute autre cause, notamment réclamation, refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet de commerce, le remboursement du crédit d'escompte entraîne :

- une inscription au crédit du compte de l'établissement prêteur ;
- le rétablissement à l'actif de la créance initiale et, le cas échéant, la constitution d'une dépréciation à concurrence du montant de la perte probable.

Dans le cas où le remettant reçoit un avis de non-paiement et que l'établissement de crédit conserve l'effet, les écritures ne sont pas nécessairement contre-passées dans les comptes de cet établissement. S'il y a contre-passation, l'opération symétrique est effectuée dans les comptes de l'entité. En l'absence de contre-passation, une provision pour risques est constituée par l'entité.

Le compte 418 « Clients - Produits non encore facturés » est débité, à la clôture de la période comptable, du montant, taxes comprises, des créances imputables à la période close et pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas encore été établies, par le crédit des comptes concernés des classes 4 et 7.

A l'ouverture de la période suivante, ces écritures sont contre-passées.

Toutefois, les entités peuvent également créditer directement le compte 418 par le débit du compte 411 lors de l'établissement de la pièce justificative, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés.

Le compte 4191 « Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes » enregistre les avances et acomptes reçus par l'entité sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre. Il est crédité par le débit d'un compte de trésorerie du montant des avances et acomptes reçus des clients. Il est débité, après l'établissement de la facture, du montant de ces avances et acomptes par le crédit du compte 411.

Le compte 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériel consignés » est crédité des sommes facturées par l'entité à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériel par le débit du compte 411.

Il est débité du même montant :

- par le crédit du compte 411 en cas de restitution de l'emballage ;
- par le crédit des comptes intéressés de la classe 7 dans le cas où l'emballage est conservé par le client ; il peut s'agir d'une cession d'immobilisation ou d'une cession d'approvisionnement selon le mode de comptabilisation retenu pour les emballages ;
- par le crédit du compte 411 et de la subdivision du compte 708 intitulée « Bonis sur reprises d'emballages consignés », lorsque la reprise est effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation.

444/42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES (Règlement n°2005-09 du CRC)

Le compte 421 « Personnel - Rémunérations dues » est crédité des rémunérations brutes à payer au personnel par le débit des comptes de charges intéressés.

Il est débité :

- du montant des avances et acomptes versés au personnel par le crédit du compte 425 « Personnel – Avances et acomptes » ;
- du montant des oppositions notifiées à l'entité à l'encontre des membres de son personnel par le crédit du compte 427 « Personnel – Oppositions » ;
- de la quote-part des charges sociales incombant au personnel par le crédit du compte 43 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux » ;
- du montant des règlements effectués au personnel par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 422 « Comités d'entreprise, d'établissement, ... » est crédité du montant des sommes mises à la disposition des comités d'entreprise, d'établissement ou autres, par le débit des subdivisions du compte 647 intitulées « Versements aux comités d'entreprise et d'établissement », « Versements aux comités d'hygiène et de sécurité ». Il est débité du montant des versements effectués à ces comités par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 424 « Participation des salariés aux résultats » enregistre le montant des sommes attribuées aux salariés au titre de la participation aux résultats, après la date d'approbation des comptes par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires au cours de l'exercice suivant celui au titre duquel la participation est attribuée, ou à la date de validité du contrat de participation si elle est postérieure à celle de l'assemblée générale.

Selon la nature des emplois, une subdivision du compte 424 est débitée par le crédit des comptes suivants :

- en cas d'attribution d'actions ou de coupures d'actions de la société par incorporation de réserves au capital :
 - 101 « Capital social », et
 - 104 « Primes liées au capital social » ;

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

- en cas d'attribution d'actions rachetées par la société :
 - 502 « Actions propres », compte au débit duquel les actions ont été enregistrées lors du rachat ;
- en cas de création d'un fonds dans l'entité :
 - subdivision du compte 166 intitulée « Fonds de participation » ;
- en cas de versement à des organismes de placement étrangers à l'entité et d'achats d'actions de sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) ou versement au dépositaire du fonds commun de placement, dans le cadre du plan d'épargne d'entreprise :
 - compte de trésorerie concerné.

L'éventuel reliquat de fonds non attribué, par suite de l'existence d'un plafond pour chaque bénéficiaire, est maintenu à la subdivision concernée du compte 424.

La prise en charge par l'employeur des frais de gestion de l'organe de placement gérant les fonds déposés dans le cadre de la participation des salariés ou du plan d'épargne d'entreprise est enregistrée au compte de charges externes 628 « Divers ».

La participation de l'employeur au plan d'épargne d'entreprise en un versement complémentaire appelé « abondement » constitue une charge de personnel inscrite au compte 647 « Autres charges sociales ».

Lorsque les fonds ne sont pas utilisés, par suite d'absence d'accord entre les employeurs et les salariés, ils sont virés du compte 424 à la subdivision du compte 166 « Comptes bloqués ».

Lorsque les fonds deviennent disponibles, la dette inscrite au compte 166 au titre des comptes bloqués ou des fonds de participation est transférée à une subdivision du compte 424 intitulée « Comptes courants ».

Le compte 425 « Personnel – Avances et acomptes » est débité du montant des avances et acomptes versés au personnel, par le crédit d'un compte de trésorerie. Il est crédité, pour solde, par le débit du compte 421.

Le compte 426 « Personnel – Dépôts » est crédité du montant des sommes confiées en dépôt à l'entité par les membres de son personnel, par le débit d'un compte de trésorerie. Il est débité, lors du remboursement au personnel des sommes ainsi déposées, par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 427 « Personnel – Oppositions » est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de membres du personnel de l'entité, par le débit du compte 421 « Personnel – Rémunérations dues ». Il est débité du montant desdites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

A la fin de l'exercice, au moment des écritures d'inventaire qui ont notamment pour objet l'enregistrement des charges et des produits afférents à la gestion de l'exercice clos, l'entité :

- crédite les subdivisions du compte 428 « Personnel – Charges à payer et produits à recevoir » correspondant notamment au montant des dettes potentielles relatives aux congés à payer et à la participation des salariés aux résultats par le débit de la subdivision du compte 641 intitulée « Congés payés » et du compte 691 « Participation des salariés aux résultats » ;

- débite les subdivisions éventuelles du compte 428 par le crédit des comptes de produits intéressés.

444/43. SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Les comptes 431 «Sécurité sociale» et 437 «Autres organismes sociaux» sont crédités respectivement du montant :

- des sommes dues par l'entité à la Sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel par le débit des comptes de charges par nature intéressés ;
- des sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel par le débit du compte 421 « Personnel - Rémunérations dues ».

Ils sont débités des règlements effectués à ces organismes par le crédit d'un compte de trésorerie.

Dans l'hypothèse où, conformément aux dispositions de certains accords de salaires, conventions collectives ou contrats de travail individuels, l'entité a réglé à ses employés tout ou partie de leur rémunération en cas de maladie, d'accident ou de maternité, le compte 4387 « Produits à recevoir » est débité du montant des diverses prestations qu'elle a ainsi avancées à ses salariés pour le compte de la Sécurité sociale et des autres organismes sociaux par le crédit du compte 641 « Rémunérations du personnel ».

444/44. ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES

(Règlement n°2007-02 du CRC)

Les opérations à inscrire au compte 44 « Etat et autres collectivités publiques » sont celles qui sont faites avec l'Etat, les collectivités publiques et les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique, à l'exception par conséquent des ventes et des achats qui s'inscrivent au compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » et 41 « Clients et comptes rattachés » au même titre que les opérations faites avec les autres fournisseurs et les autres clients.

En fin d'exercice, lorsque des subventions accordées à l'entité n'ont pas encore été perçues, le compte 441 « Etat - Subventions à recevoir » est débité :

- du montant des subventions d'investissement à recevoir par le crédit du compte 13 « Subventions d'investissement » ;
- du montant des subventions d'exploitation à recevoir par le crédit du compte 74 « Subventions d'exploitation ».
- du montant des subventions d'équilibre à recevoir par la subdivision du compte 771 intitulée « Subventions d'équilibre ».

Le compte 441 est crédité par le débit d'un compte de trésorerie lors de la réception des subventions susvisées.

Le compte 442 « Etat - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers » est crédité des retenues effectuées par l'entité pour le compte de l'Etat sur des sommes dues à des tiers par le débit de leurs comptes.

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Le compte 443 « Opérations particulières avec l'Etat » enregistre notamment les produits ou charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées à une entité par l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux.

La créance sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA est enregistrée dans un compte spécifique : le compte 4431 « Créances sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA ». Les intérêts courus sur cette créance sont enregistrés au compte 4438 « Intérêts courus sur créances figurant au 4431 ».

Le compte 444 « Etat - Impôts sur les bénéfiques » est crédité du montant des impôts sur les bénéfiques dus à l'Etat par le débit du compte 695 « Impôts sur les bénéfiques ». Il est débité du montant des acomptes et du solde des règlements effectués au Trésor par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 444 est également débité du montant de la créance résultant du report en arrière du déficit par le crédit du compte 699 « Produits - Report en arrière des déficits ».

Le compte 445 « Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires » reçoit d'une part le montant des taxes collectées pour le compte de l'Etat, et, d'autre part, le montant des taxes à récupérer.

Un compte spécifique 4452 « TVA due intracommunautaire » enregistre la TVA intracommunautaire.

La TVA collectée par l'entité constitue une dette envers le Trésor public. Elle est enregistrée au crédit du compte 4457 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise ».

La TVA déductible sur achats de biens et services constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 4456 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles ». Les sous-comptes suivants peuvent être ouverts pour tenir compte des modalités particulières de récupération :

- 44562 « TVA sur immobilisations »,
- 44566 « TVA sur autres biens et services »,
- 44568 « Taxes assimilées à la TVA ».

La TVA à verser au Trésor public au titre du mois ou du trimestre est constatée au crédit du compte 4455 « Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser », en débitant le compte 4457 et en créditant le compte 4456.

Le compte 446 « Obligations cautionnées » est crédité du montant des obligations cautionnées souscrites en règlement des taxes par le débit :

- des comptes 445 « Etat – Taxes sur le chiffre d'affaires » et 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » ;
- d'une subdivision du compte 661 intitulée « Intérêts des obligations cautionnées », pour la quote-part des intérêts rattachables à l'exercice.

Le compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » est crédité du montant de tous les autres impôts et taxes dus par l'entité par le débit des comptes de charges intéressés.

444/45. GROUPE ET ASSOCIES

Le compte 451 « Groupe » enregistre à son débit le montant des fonds avancés directement ou indirectement de façon temporaire par l'entité aux sociétés du groupe, et à son crédit le montant des fonds mis directement ou indirectement à disposition de l'entité par les sociétés du groupe.

Le compte 455 « Associés – Comptes courants » enregistre à son crédit le montant des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de l'entité par les associés.

Le compte 456 « Associés - Opérations sur le capital » est subdivisé afin d'enregistrer distinctement les opérations relatives à la création de l'entité ou à la modification de son capital :

- le compte 4561 « Associés - Comptes d'apport en société » est débité du montant de la promesse d'apport faite en espèce ou en nature, par les associés par le crédit des subdivisions concernées du compte 101 « Capital » ; il est crédité par le débit des comptes retraçant les apports ;
- le compte 4562 « Apporteurs - Capital appelé, non versé » est débité par le crédit du compte 109 « Actionnaires : Capital souscrit - non appelé » lors des appels successifs du capital ; il est crédité lors de la réalisation de l'apport par le débit du ou des comptes d'actifs concernés ;
- le compte 4563 « Associés - Versements reçus sur augmentation de capital » reçoit à son crédit la contrepartie des versements effectués par les associés à la suite de la décision d'augmentation du capital ; il est débité à la clôture de la période de réalisation de l'opération soit par le crédit des subdivisions concernées des comptes 101 « Capital » et 104 « Primes liées au capital », lorsque l'augmentation devient effective, soit par le crédit d'un compte d'associé, lorsque la modification du capital est annulée pour défaut de réalisation du quantum ;
- le compte 4564 « Associés - Versements anticipés » reçoit à son crédit le montant des apports que certains associés mettent à la disposition de l'entité préalablement aux appels de capital ; il s'apure au fur et à mesure de ces appels ;
- le compte 4566 « Actionnaires défaillants » est utilisé afin de régulariser la situation des actionnaires qui ne se sont pas acquittés de leurs obligations lors d'un appel de capital ;
- le compte 4567 « Associés - Capital à rembourser » est crédité des sommes dues aux associés à la suite de la décision d'amortissement d'une fraction du capital.

Le compte 457 « Associés - Dividendes à payer » est crédité du montant des dividendes dont la distribution a été décidée par les organes compétents, par le débit :

- du compte 12 « Résultat de l'exercice » ;
- du compte 11 « Report à nouveau » ;
- du compte 106 « Réserves » pour les réserves dont la distribution ne fait pas l'objet d'une interdiction.

Le compte 458 « Associés - Opérations faites en commun et en G.I.E. » enregistre les opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation ou d'un G.I.E. selon les modalités suivantes :

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

1- Sociétés en participation.

Le compte 458 enregistre les mises de fonds entre coparticipants.

Le gérant, propriétaire des biens acquis ou créés dans le cadre d'une société en participation, enregistre au débit du compte 458 la part des autres coparticipants par le crédit du compte 178 « Dettes rattachées à des sociétés en participation ». Les coparticipants non gérants enregistrent leur part dans ces biens au débit du compte 268 « Créances rattachées à des sociétés en participation » par le crédit du compte 458. La constatation de la consommation des biens immobilisés par suite des opérations d'exploitation faites en société en participation se traduit au niveau des comptes 178 et 268 par une réduction d'un même montant des obligations et des droits respectifs du gérant et des non gérants :

- le compte 178 est alors débité par le crédit du compte 458 dans la comptabilité du gérant,
- le compte 268 est crédité par le débit du compte 458 dans la comptabilité des non gérants.

Lorsque la comptabilité de la société en participation est exclusivement tenue par un gérant, la quote-part des résultats revenant aux autres coparticipants est enregistrée dans la comptabilité du gérant au débit du compte 655 « Quotes-parts du résultat sur opérations faites en commun » par le crédit du compte 458, s'il s'agit d'un bénéfice ou au crédit du compte 755 « Quote-parts du résultat sur opérations faites en commun » par le débit du compte 458, s'il s'agit d'une perte.

Symétriquement, la quote-part de résultat revenant à chaque coparticipant non gérant est enregistrée dans leur comptabilité aux comptes 755 ou 655 par le débit ou le crédit du compte 458.

2- G.I.E.

Le compte 458 enregistre les opérations faites en G.I.E. autres que les acquisitions ou les souscriptions de parts et les avances non réalisables qui sont respectivement enregistrées aux comptes 266 « Autres formes de participations » et 267 « Créances rattachées à des participations ».

Les cotisations versées à un G.I.E. en fonction des services rendus à l'entité constituent des charges d'exploitation à débiter aux comptes de sous-traitance intéressés par le crédit d'une subdivision du compte 458. Si elles sont versées sous la forme d'abonnements ou de provisions, une régularisation est effectuée en fin d'exercice par l'intermédiaire du compte 468 « Charges à payer et produits à recevoir » ou 486 « Charges constatées d'avance ».

444/46. DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS

Lors de la cession d'immobilisations autres que les TIAP, le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » est débité du prix de cession des éléments d'actif cédés, par le crédit du compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » ; simultanément, le compte d'immobilisations concerné est crédité par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » ; les amortissements en sont déduits.

Lors de la cession de TIAP, le compte 462 est débité du prix de cession des TIAP, par le crédit :

- du compte 775, lorsque la cession est génératrice d'un profit ; simultanément, le compte 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille » est crédité par le débit du compte 775 ;
- du compte 675, lorsque la cession est génératrice d'une perte ; simultanément, le compte 273 est crédité par le débit du compte 675.

Lors de la cession de valeurs mobilières de placement, le compte 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement » est débité, par le crédit :

- du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement », lorsque la cession est génératrice d'un profit ; simultanément, le compte 50 « Valeurs mobilières de placement » est crédité par le débit du compte 767 ;
- du compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement », lorsque la cession est génératrice d'une perte ; simultanément, le compte 50 « Valeurs mobilières de placement » est crédité par le débit du compte 667.

Le compte 464 « Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement » enregistre à son crédit le montant des dettes relatives à l'acquisition de valeurs mobilières de placement ; le compte 50 « Valeurs mobilières de placement » est débité en contrepartie.

Les opérations dont le solde peut être indifféremment soit débiteur, soit créditeur sont comptabilisées à des subdivisions ouvertes sous le compte 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs ».

La subdivision du compte 468 intitulée « Produits à recevoir » est débitée, notamment, des indemnités à recevoir consécutives à des sinistres ou litiges par le crédit des comptes de produits intéressés.

444/47. COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les opérations qui ne peuvent pas être imputées de façon certaine à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées ou qui exigent une information complémentaire, sont inscrites provisoirement dans les subdivisions 471 à 475 « Comptes d'attente » du compte 47 « Comptes transitoires ou d'attente ».

Ce procédé de comptabilisation ne sera utilisé qu'à titre exceptionnel. Toute opération portée au compte 47 sera imputée au compte définitif dans les moindres délais possibles.

Les comptes divisionnaires à prévoir, le cas échéant, à l'intérieur du compte 47 seront ouverts sous des intitulés précisant leur objet.

Les opérations inscrites dans ces comptes sont reclassées en fin d'exercice parmi les comptes figurant au modèle de bilan.

Les comptes 476 « Différences de conversion – ACTIF » et 477 « Différences de conversion – PASSIF » enregistrent les différences de conversion résultant de l'actualisation, au taux de change de fin d'exercice, des comptes de créances et de dettes libellées en monnaies étrangères.

Le compte 476 est débité des pertes latentes constatées par le crédit de comptes de créances ou de comptes de dettes, selon qu'elles correspondent à une diminution des créances ou à une augmentation des dettes.

Le compte 477 est crédité des gains latents constatés par le débit de comptes de créances ou de comptes de dettes, selon qu'ils correspondent à une augmentation des créances ou à une diminution des dettes.

Les différences de conversion, lorsqu'elles sont compensées par des contrats de couverture de change, sont enregistrées dans des subdivisions distinctes des comptes 476 et 477.

444/48. COMPTES DE REGULARISATION

(Règlement n°2004-06 du CRC) - En fin d'exercice, le compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » enregistre à son débit les charges à répartir sur plusieurs exercices qui comprennent les frais d'émission des emprunts par le crédit du compte 79 « Transferts de charges ». Il est crédité, à la clôture de chaque exercice, par le débit du compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir » du montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice, également en ce qui concerne l'exercice de transfert.

Le compte 486 « Charges constatées d'avance » enregistre les charges qui correspondent à des achats de biens et de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement. Il est débité, en fin d'exercice, par le crédit des comptes de charges intéressés. Il est crédité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le débit de ces mêmes comptes. Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement au compte de régularisation 486 la quote-part des charges se rapportant à un exercice ultérieur.

Le compte 487 « Produits constatés d'avance » enregistre les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Il est crédité, en fin d'exercice, par le débit des comptes de produits intéressés. Il est débité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le crédit de ces mêmes comptes. Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement au compte de régularisation 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

Les comptes 486 et 487 peuvent être subdivisés conformément à la nomenclature des classes 6 et 7.

A la souscription, l'émetteur de bons de souscription d'obligations (BSO) enregistre au compte 487 la contrepartie de la valeur des bons. Lors de l'exercice des bons, les produits constatés d'avance sont rapportés au résultat sur la durée de l'emprunt obligataire. Lors de la péremption, le montant des bons non exercés est rapporté au résultat.

A la souscription, l'émetteur d'obligations avec bons de souscription d'obligations (OBBO) enregistre au compte 487 la différence entre le prix d'émission des obligations avec bons de souscription d'obligations et la valeur actuelle de l'emprunt obligataire. Lors de l'exercice des bons, les produits constatés d'avance sont rapportés au résultat sur la durée de l'emprunt. Lors de la péremption, le montant des bons non exercés est rapporté au résultat.

Le compte 488 « Comptes de répartition périodique des charges et des produits » enregistre les charges et les produits dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante et qu'on décide de répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice. Il s'agit du système de l'abonnement. En cours d'exercice, l'abonnement est modifié, s'il y a lieu, en plus ou en moins, de manière que le total des sommes inscrites au débit ou au crédit des comptes intéressés des classes 6 ou 7 soit égal, en fin d'exercice, au montant effectif de la charge ou du produit. Le compte 488 est soldé à la fin de l'exercice.

444/49. DEPRECIATIONS DES COMPTES DE TIERS

(Règlement n°2005-09 du CRC)

Ces comptes sont crédités, en fin d'exercice :

- par le débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » (autres que valeurs mobilières de placement) ;
- ou par le débit du compte 6876 « Dotations aux dépréciations exceptionnelles ».

Lorsque la provision est devenue, en tout ou partie sans objet, ou se révèle exagérée, ou lorsque se réalise le risque de non-recouvrement couvert par la provision, ces comptes sont débités :

- par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » (autres que valeurs mobilières de placement) ;
- ou par le crédit du compte 7876 « Reprises sur dépréciations exceptionnelles ».

445. - Section 5 **Comptes financiers (Classe 5)**

445/50. VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT

Le compte 502 « Actions propres » est débité au moment du rachat par une société de ses propres actions, lorsque cette opération a explicitement pour objet soit la régularisation des cours de bourse, soit l'attribution des titres à des salariés.

Pour la détermination du résultat dégagé à l'occasion de la vente des actions rachetées, les titres les plus anciens sont réputés vendus les premiers (PEPS).

La différence existant entre le prix de vente et le coût des actions cédées déterminé par application de la règle PEPS est inscrite soit à une subdivision du compte 778 intitulée « Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même », soit à une subdivision du compte 678 intitulée « Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même ».

Les comptes 503 « Actions » et 504 « Autres titres conférant un droit de propriété » sont débités de la valeur d'acquisition des actions et autres titres conférant un droit de propriété, par le crédit d'un compte de tiers ou de disponibilités. Lors de la revente de ces actions, ou titres, ces comptes sont crédités du montant de la valeur comptable de ces actions ou titres, par le débit :

- du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement », lorsque la cession des titres est génératrice d'un profit ; simultanément lors de la cession, le prix de cession est porté au crédit du compte 767 ;
- du compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement », lorsque la cession des titres est génératrice d'une perte ; simultanément lors de la cession, le prix de cession est porté au crédit du compte 667.

La valeur d'acquisition des titres conférant un droit de créance est inscrite dans les comptes 505 « Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle », 506 « Obligations », 507 « Bons du Trésor et bons de caisse à court terme » et 508 « Autres valeurs mobilières et créances assimilées ».

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition, d'annulation ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur des obligations.

L'acquéreur ou le souscripteur de bons de souscription enregistre la valeur des bons dans le compte 50 « Valeurs mobilières de placement ».

Le compte 509 « Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées » est crédité du montant des versements restant à effectuer sur les valeurs mobilières de placement non libérées par le débit des subdivisions concernées du compte 50.

445/51. BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES

Le compte 511 « Valeurs à l'encaissement » est débité du montant des coupons échus à encaisser, des chèques et des effets remis à l'encaissement ainsi que des effets remis à l'escompte, par le crédit des comptes intéressés.

Pour chaque compte bancaire dont elle est titulaire, l'entité utilise une subdivision distincte du compte 512 « Banques ». Aucune compensation ne peut être opérée entre les comptes à solde créditeur et les comptes à solde débiteur.

Les effets financiers créés en représentation des crédits consentis à l'entité, dans le cadre d'opérations de mobilisation de créances commerciales (CMCC) ou de mobilisation de créances nées à l'étranger, sont comptabilisés à des subdivisions du compte 519 « Concours bancaires courants ». Les intérêts courus liés à ces moyens de financement sont inscrits dans une subdivision du compte 519.

445/52. INSTRUMENTS DE TRESORERIE

Le compte 52 « Instruments de trésorerie » est utilisé pour comptabiliser les opérations décrites à l'article **372-2**.

445/53. CAISSE

Le compte 53 « Caisse » est débité du montant des espèces encaissées par l'entité. Il est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est soit débiteur soit nul.

445/54. REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS

Le compte 54 « Régies d'avances et accreditifs » enregistre, le cas échéant, les écritures relatives aux fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés et aux accreditifs ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entité.

Ce compte est débité du montant des fonds remis aux régisseurs et aux titulaires d'accreditifs par le crédit d'un compte de trésorerie. Il est crédité :

- du montant des dépenses effectuées pour le compte de l'entité par le débit d'un compte de tiers ou de charges ;
- du montant des reversements de fonds avancés, par le débit d'un compte de trésorerie.

445/58. VIREMENTS INTERNES

Les comptes 58 « Virements internes » sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils sont soldés.

Ces comptes sont notamment destinés à permettre la centralisation, sans risque de double emploi :

- des virements de fonds d'un compte de caisse ou de banque à un autre compte de banque ou de caisse ;
- et, plus généralement, de toute opération faisant l'objet d'un enregistrement dans plusieurs journaux auxiliaires.

445/59. DEPRECIATIONS DES COMPTES FINANCIERS
(Règlement n°2005-09 du CRC)

Le compte 590 « Dépréciations des valeurs mobilières de placement » est crédité du montant des dépréciations financières des valeurs mobilières de placement par le débit d'une subdivision du compte 6866 intitulée « Dotations aux dépréciations des valeurs mobilières de placement ».

Ce compte est débité par le crédit d'une subdivision du compte 7866 intitulée « Reprises sur dépréciations des valeurs mobilières de placement », lorsque la dépréciation s'avère, en tout ou partie, sans objet.

A la date de cession des valeurs mobilières de placement, en principe, la dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit du compte 7866.

446. - Section 6
Comptes de charges (Classe 6)

Les charges d'exploitation normale et courante sont enregistrées sous les comptes 60 « Achats », 61/62 « Autres charges externes », 63 « Impôts, taxes et versements assimilés », 64 « Charges de personnel » et 65 « Autres charges de gestion courante ».

Les charges rattachées à la gestion financière figurent sous le compte 66 « Charges financières ».

Les charges relatives à des opérations exceptionnelles sont inscrites sous le compte 67 « Charges exceptionnelles ».

Le compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » comporte des subdivisions distinguant les charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Le compte 69 « Participation des salariés – Impôts sur les bénéficiaires et assimilés » enregistre les charges de la participation des salariés aux résultats et les impôts sur les bénéficiaires.

Les charges de la classe 6 sont enregistrées hors taxes récupérables.

Les comptes 60 à 69 n'enregistrent pas les montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes 20 « Immobilisations incorporelles », 21 « Immobilisations corporelles », 23 « Immobilisations en cours », 26 « Participations et créances rattachées à des participations », 27 « Autres immobilisations financières » et 50 « Valeurs mobilières de placement ».

A titre dérogatoire, si les entités ne sont pas en mesure de faire de telles distinctions au moment même où elles passent leurs écritures, soit qu'elles ne connaissent pas, alors, le caractère des sommes à enregistrer, soit qu'elles ignorent encore l'affectation qui sera donnée à ces sommes, l'affectation des dépenses à réimputer sera effectuée, en fin d'exercice, en les inscrivant, selon leur affectation et leur nature :

- ou au débit d'un compte de bilan par le crédit du compte 72 « Production immobilisée » ou par le crédit des subdivisions du compte 79 « Transferts de charges » ;
- ou au débit d'un autre compte de charges par le crédit des subdivisions intéressées du compte 79 « Transferts de charges ».

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Les différentes charges sont enregistrées aux comptes de la classe 6 même lorsqu'elles sont déjà couvertes par des provisions. Les provisions antérieurement constituées sont annulées par le crédit du compte 78 « Reprises sur amortissements et provisions ».

446/60. ACHATS sauf 603

Comme les stocks, les achats sont classés en fonction d'une nomenclature propre à l'entité dont les modalités d'établissement et la compatibilité avec la nomenclature officielle des biens et services sont identiques à celles déjà énoncées à l'occasion du fonctionnement des comptes de la classe 3 (stocks et en-cours).

Les biens dont la destination est indéterminée à l'entrée dans le patrimoine de l'entité sont enregistrés comme s'il s'agissait de biens destinés à être vendus. Leur affectation éventuelle en immobilisation s'effectuera ultérieurement. Elle sera irréversible.

Les achats sont inscrits au débit des comptes 601 « Achats stockés – Matières premières (et fournitures) », 602 « Achats stockés – Autres approvisionnements », 604 « Achats d'études et prestations de services », 605 « Achats de matériel, équipements et travaux », 606 « Achats non stockés de matières et fournitures » et 607 « Achats de marchandises » au prix d'achat, droits de douane inclus.

Des subdivisions des comptes d'achat peuvent être ouvertes pour identifier :

- les achats en France et à l'étranger ;
- les achats faits par l'entité auprès d'entités liées ou avec lesquelles elle a un lien de participation.

Les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 « Escomptes obtenus ».

Les entités ont la faculté de comptabiliser directement les frais accessoires d'achat payés à des tiers, par exemple les transports, les commissions et les assurances à l'un des comptes d'achats 601 à 607 et non aux comptes de charges par nature, lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements.

Pour permettre aux entités de fournir plus facilement le détail des frais accessoires incorporés aux achats de l'exercice, le compte 608 peut être utilisé pour regrouper ces frais par catégorie tout en maintenant dans des subdivisions de ce compte leur classement par nature.

Lorsque l'entité a reçu les marchandises ou les approvisionnements sans la facture correspondante, il convient de débiter les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues ».

Les biens et services sous-traités qui s'intègrent directement dans le cycle de production de l'entité sont inscrits dans ses achats au débit des comptes :

- 604 « Achats d'études et de prestations de services » ;
- 605 « Achats de matériel, équipements et travaux ».

Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables, par exemple l'eau et l'énergie, ou non stockés par l'entité tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin, et dont les existants neufs, en fin d'exercice, sont inscrits au débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ».

Le compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » enregistre à son crédit les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement à la comptabilisation de ces factures.

446/603. VARIATION DES STOCKS

Le compte 603 « Variation des stocks » est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnements et de marchandises.

Les soldes des subdivisions 6031 « Variation des stocks de matières premières (et fournitures) », 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » et 6037 « Variation des stocks de marchandises » du compte 603 représentent la différence existant entre la valeur des stocks d'approvisionnements et de marchandises à la clôture de l'exercice et la valeur desdits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire la différence de valeur entre le stock final, dit stock de sortie, et le stock initial, dit stock d'entrée, compte non tenu des dépréciations.

Ces comptes de variation des stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial et crédités de la valeur du stock final. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice.

Les soldes des comptes 6037 d'une part, 6031 et 6032 d'autre part, peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de marchandises d'une part, des approvisionnements d'autre part.

446/61/62. AUTRES CHARGES EXTERNES

Sont comptabilisées dans les comptes 61/62 les charges externes, autres que les achats, en provenance des tiers. Néanmoins, les redevances dues pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires sont inscrites au débit du compte 65 « Autres charges de gestion courante ».

61. Services extérieurs.

62. Autres services extérieurs.

Sont enregistrées au débit du compte 611 « Sous-traitance générale » les factures de sous-traitance autres que celles inscrites au débit des comptes 604 « Achats d'études et prestations » et 605 « Achats de matériel, équipements et travaux ».

Sont enregistrées au compte 612 « Redevances de crédit-bail » les factures de redevances ou de loyers concernant l'utilisation de biens en crédit-bail.

Les rémunérations d'affacturage inscrites au compte 622 « Rémunérations d'intermédiaires et honoraires », à la subdivision 6225 « Rémunérations d'affacturage », comprennent :

- la commission d'affacturage, qui constitue le paiement des services de gestion comptable, de recouvrement et de garantie de bonne fin ;
- la commission de financement, qui représente le coût du financement anticipé, si exceptionnellement elle n'a pas été enregistrée au compte 66 « Charges financières ».

Les comptes 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs » et 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs » enregistrent les rabais, remises et ristournes sur services extérieurs dans les conditions déjà définies pour le compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ».

446/63. IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant :

- d'une part, à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;
- d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique, notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social.

Les impôts sur les bénéfices ne sont pas comptabilisés sous ce compte. Ils sont inscrits au compte 695 « Impôts sur les bénéfices ».

Les versements au Trésor à effectuer au titre des taxes et participations assises sur les salaires sont enregistrés au débit du compte 631 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts) » aux diverses subdivisions concernées, intitulées :

- Taxe sur les salaires ;
- Taxe d'apprentissage ;
- Participation des employeurs à la formation professionnelle continue ;
- Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction.

La contrepartie figure au crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Lorsque le montant des dépenses libératoires, acquittées ou dues à l'inventaire, est inférieur au montant de la taxe ou de la participation obligatoire, l'entité inscrit le montant du versement restant à effectuer au Trésor au crédit du compte 447 ou de la subdivision du compte 448 intitulée « Etat - Charges à payer » par le débit du compte 631.

Les versements à fonds perdus ou subventions au titre des taxes et participations assises sur les salaires sont enregistrés au débit du compte 633 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) » aux diverses subdivisions concernées, intitulées :

- Participation des employeurs à l'effort de construction lorsqu'il s'agit de versements à fonds perdus,
- Participation des employeurs à la formation professionnelle continue lorsque les dépenses sont libératoires,
- Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage.

Les autres dépenses ayant le caractère de charges figurent dans les comptes de charges concernés de la classe 6.

Lorsque la législation permet d'imputer à titre de dépenses libératoires les dépenses restant dues à la fin de l'exercice, ces dernières sont comptabilisées au débit des comptes d'actif ou des comptes de charges concernés par le crédit des comptes de tiers intéressés.

446/64. CHARGES DE PERSONNEL

Sont inscrites au compte 641 « Rémunérations du personnel » toutes les rémunérations du personnel, y compris les rémunérations allouées aux gérants majoritaires et aux administrateurs de société.

Les entreprises individuelles peuvent enregistrer au compte 644 « Rémunération du travail de l'exploitant » les rémunérations de l'exploitant et de sa famille lorsqu'aucune autre rémunération ne constitue la contrepartie du travail fourni. Elles indiquent le mode de calcul retenu pour la fixation de cette rémunération et le montant du bénéfice comptable avant déduction de la rémunération de l'exploitant.

446/65. AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

Les pertes sur créances irrécouvrables qui présentent un caractère habituel eu égard notamment à la nature de l'activité ou au volume des affaires traitées sont enregistrées au débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

Le compte 655 « Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun » enregistre à son débit :

- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité non gérante sa participation aux pertes. En contrepartie, le compte 458 « Associés - Opérations faites en commun et en GIE » est crédité ;
- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité gérante le montant des bénéfices répartis aux associés non gérants. En contrepartie, le compte 458 est crédité.

446/66. CHARGES FINANCIERES

Des subdivisions du compte 661 « Charges d'intérêts » permettent d'identifier notamment les intérêts des emprunts et dettes assimilées concernant les entités liées.

Le compte 665 « Escomptes accordés » est débité du montant des escomptes accordés par l'entité à ses clients par le crédit du compte 411 « Clients » ou d'un compte de trésorerie.

Le compte 666 « Pertes de change » enregistre à son débit les pertes de change supportées par l'entité au cours de l'exercice. En outre, les écarts de conversion négatifs constatés à la fin de l'exercice sur les disponibilités en devises sont considérés comme des pertes de change supportées.

Le compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » est débité de la valeur brute des valeurs mobilières de placement cédées. Il est crédité du prix de cession de ces valeurs mobilières de placement.

446/67. CHARGES EXCEPTIONNELLES

Les charges exceptionnelles sont inscrites au débit :

- du compte 671 « Charges exceptionnelles sur opérations de gestion » lorsqu'elles concernent des opérations de gestion ;
- des comptes 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » et 678 « Autres charges exceptionnelles » lorsqu'elles concernent des opérations en capital.

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Le compte 675 est débité du montant de la valeur brute, le cas échéant diminuée des amortissements, des éléments d'actif cédés par le crédit du compte d'actif intéressé sauf s'il s'agit de TIAP ou de valeurs mobilières de placement.

Le compte 675 est débité de la valeur brute des TIAP cédés lorsque la cession est génératrice d'une perte. Il est alors crédité du prix de cession de ces titres.

La valeur brute des valeurs mobilières de placement cédées est virée au débit du compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » ou 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » selon que la cession est génératrice d'une perte (voir **446-22**) ou d'un profit (voir **447-13**).

En cours de période, les entités peuvent utiliser le compte 672 pour enregistrer les charges sur exercices antérieurs à condition de les répartir au moins en fin d'exercice entre les charges d'exploitation et les charges exceptionnelles en fonction de leur nature.

446/68. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS (Règlement n°2005-09 du CRC)

Les comptes 681 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – Charges d'exploitation », 686 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – Charges financières » et 687 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – Charges exceptionnelles » sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements dépréciations et provisions par le crédit des subdivisions, des comptes amortissements dépréciations et provisions concernés.

Les amortissements dérogatoires comptabilisés dans l'exercice sont inscrits au débit du compte 6872 « Dotations aux provisions réglementées (immobilisations) ».

446/69. PARTICIPATION DES SALARIES - IMPOTS SUR LES BENEFICES ET ASSIMILES (Règlement n°2007-02 du CRC)

Le compte 691 « Participation des salariés aux résultats » fonctionne de la façon suivante.

A la clôture de l'exercice au titre duquel les droits des salariés sont nés, la participation est inscrite au crédit du compte 4284 « Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats », par le débit du compte 691 « Participation des salariés aux résultats ».

Lorsque le montant de la participation a été approuvé par l'assemblée générale des actionnaires, ou à la date de validité du contrat si elle est postérieure à celle de l'assemblée générale, la dette envers les salariés est constatée en tant que réserve spéciale au crédit du compte 424 « Participation des salariés aux résultats » :

- soit par le débit du compte 428 « Personnel – Charges à payer et produits à recevoir ». Les ajustements nécessaires sont effectués par le débit ou le crédit d'une subdivision particulière du compte 691,
- soit par le débit du compte 691 pour le montant total de la participation, lorsqu'on a procédé à la contre-passation de la dette provisionnée au titre de l'exercice précédent.

Le compte 695 « Impôts sur les bénéfices » enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables en France et à l'étranger. Des subdivisions permettent, le cas échéant, d'identifier les rappels et dégrèvements d'impôts concernant les bénéfices taxables des exercices antérieurs.

Le compte 696 « Suppléments d'impôt sur les sociétés à payer liés aux distributions » enregistre le supplément d'impôt sur les sociétés dû en raison des distributions.

Le compte 698 « Intégration fiscale » enregistre les charges ou produits afférents à l'application du régime d'intégration fiscale. Les charges sont comptabilisées au compte 6981 « Intégration fiscale - Charges » et les produits au compte 6989 « Intégration fiscale - Produits ».

Le crédit du compte 699 « Produits - Report en arrière des déficits » enregistre le produit résultant du report en arrière des déficits.

447. - Section 7 Comptes de produits (Classe 7)

(Règlement n°2005-09 du CRC)

Les produits d'exploitation normale et courante sont enregistrés dans les comptes 70 « Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises », 71 « Production stockée (ou déstockage) », 72 « Production immobilisée », 74 « Subventions d'exploitation » et 75 « Autres produits de gestion courante ».

Les produits liés à la gestion financière sont enregistrés dans le compte 76 « Produits financiers ».

Les produits relatifs à des opérations exceptionnelles sont enregistrés dans le compte 77 « Produits exceptionnels »

Les reprises sur amortissements, dépréciations, et provisions sont enregistrées dans le compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en distinguant les reprises sur charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Les transferts de charges sont enregistrés dans le compte 79 « Transfert de charges ».

Les produits de la classe 7 sont enregistrés hors taxes collectées. Par exception, les entités, qui enregistrent leurs produits TVA comprise, rétablissent a posteriori leur montant hors taxe collectée en débitant globalement, pour chaque période d'imposition, les comptes de la classe 7 concernés par le crédit du compte 4457 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise ».

447/70. VENTES DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES

Comme les stocks, les ventes sont classées en fonction d'une nomenclature propre à l'entité dont les modalités d'établissement et la compatibilité avec la nomenclature officielle des biens et services sont identiques à celles déjà énoncées à l'occasion du fonctionnement des comptes de la classe 3 (Stocks et en-cours).

Des subdivisions des comptes de ventes peuvent être ouvertes pour identifier :

- les ventes en France et à l'étranger ;
- les ventes faites par l'entité à des entités liées ou avec lesquelles elle a un lien de participation ;
- les cessions à prix coûtant.

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Les montants des ventes, des prestations de services, des produits afférents aux activités annexes sont enregistrés au crédit des comptes 701 « Ventes de produits finis », 702 « Ventes de produits intermédiaires », 703 « Ventes de produits résiduels », 704 « Travaux », 705 « Etudes », 706 « Prestations de services », 707 « Ventes de marchandises » et 708 « Produits des activités annexes ».

Les rabais, remises et ristournes accordés hors facture ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée sont portés au débit du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise ».

Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 665 « Escomptes accordés ».

447/71. PRODUCTION STOCKEE (ou déstockage) (Règlement n°2005-09 du CRC)

Les subdivisions 7133 « Variation des en-cours de production de biens », 7134 « Variation des en-cours de production de services » et 7135 « Variation des stocks de produits » du compte 713 « Variation des stocks (en-cours de production, produits) » représentent la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des dépréciations.

Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 « Production stockée (ou déstockage) » représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice. Il peut être créditeur ou débiteur.

447/72. PRODUCTION IMMOBILISEE

Le compte 72 « Production immobilisée » enregistre le coût des travaux faits par l'entité pour elle-même. Il est crédité soit par le débit du compte 23 « Immobilisations en cours » du coût de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'entité au fur et à mesure de la progression des travaux, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le transit par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

447/74. SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Le compte 74 « Subventions d'exploitation » est crédité du montant des subventions d'exploitation acquises à l'entité par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé.

447/75. AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

Les redevances acquises pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires sont comptabilisées au compte 751 « Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ».

Le compte 754 « Ristournes perçues des coopératives (provenant des excédents) » enregistre la quote-part des excédents répartis entre les associés coopérateurs au prorata des opérations traitées. Elle est comptabilisée à la date de la décision de l'assemblée générale des associés ayant statué sur la répartition du résultat.

Le compte 755 « Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun » enregistre à son crédit :

- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité non gérante sa participation aux bénéficiaires. En contrepartie, le compte 458 « Associés - Opérations faites en commun et en GIE » est débité ;
- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité gérante le montant des pertes mises à la charge des associés non gérants. En contrepartie, le compte 458 est débité.

447/76. PRODUITS FINANCIERS

Des subdivisions des comptes 761 « Produits de participations », 762 « Produits des autres immobilisations financières » et éventuellement 763 « Revenus des autres créances » permettent d'identifier les produits concernant des entités liées et provenant de participations ou d'autres immobilisations financières et éventuellement d'autres créances.

Dans la subdivision « Revenus sur autres formes de participation » du compte 761, est enregistrée la part de résultat bénéficiaire d'un GIE au cours de l'exercice de distribution.

Dans la subdivision 7638 « Revenus sur créances diverses », sont comptabilisés les produits provenant des intérêts courus relatifs à la créance sur l'Etat résultant de la suppression du décalage d'un mois.

Le compte 765 « Escomptes obtenus » est crédité du montant des escomptes obtenus par l'entité de ses fournisseurs par le débit du compte de tiers intéressé ou d'un compte de trésorerie.

Le compte 766 « Gains de change » est crédité des gains de change réalisés par l'entité au cours de l'exercice. En outre, les écarts de conversion positifs constatés à la fin de l'exercice sur les disponibilités en devises sont considérés comme des gains de change réalisés.

Le compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » est débité de la valeur brute des valeurs mobilières de placement cédées. Il est crédité du prix de cession de ces valeurs mobilières de placement.

Le compte 768 « Autres produits financiers » enregistre, le cas échéant, les revenus tirés des comptes en banque.

447/77. PRODUITS EXCEPTIONNELS

Les produits exceptionnels sont inscrits au crédit :

- du compte 771 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion » lorsqu'ils concernent des opérations de gestion ;
- des comptes 775 « Produits des cessions d'éléments d'actifs », 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » et 778 « Autres produits exceptionnels » lorsqu'ils concernent les opérations en capital.

Le compte 775 est crédité du prix des cessions d'éléments d'actifs cédés par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé sauf s'il s'agit de TIAP ou de valeurs mobilières de placement.

Le compte 775 est crédité du prix de cession des TIAP lorsque la cession est génératrice d'un profit. Il est alors débité de la valeur brute de ces titres.

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Le prix de cession des valeurs mobilières de placement cédées est viré au crédit du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » ou 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » selon que la cession est génératrice d'un profit ou d'une perte.

Le compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » enregistre, à son crédit, le montant des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice par le débit du compte 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat ».

En cours de période, les entités peuvent utiliser le compte 772 pour enregistrer les produits sur exercices antérieurs à condition de les répartir au moins en fin d'exercice entre les produits d'exploitation et les produits exceptionnels en fonction de leur nature.

447/78. REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS (Règlement n°2005-09 du CRC)

Les comptes 781 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » (à inscrire dans les produits d'exploitation) 786 « Reprises sur dépréciations et provisions » (à inscrire en produits financiers) et 787 « Reprises sur dépréciations et provisions » (à inscrire en produits exceptionnels) sont crédités du montant respectif des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions par le débit des subdivisions des comptes d'amortissements, de dépréciations et des provisions concernés.

Les amortissements dérogatoires sont réintégrés dans le résultat, en fonction de la durée de vie des immobilisations concernées, par le crédit du compte 7872 « Reprises sur provisions réglementées (immobilisations) ».

Lorsque la charge effective est inférieure à la dépréciation ou à la provision, ces comptes peuvent être subdivisés de façon à permettre de distinguer les reprises qui correspondent aux excédents de dépréciations ou de provisions.

447/79. TRANSFERTS DE CHARGES

Le compte 79 « Transferts de charges » enregistre les charges d'exploitation, financières et exceptionnelles à transférer soit à un compte de bilan, autre que les comptes d'immobilisations, soit à un autre compte de charges.

448. - Section 8 Comptes spéciaux (Classe 8)

448/80. ENGAGEMENTS

Les comptes d'engagements enregistrent des droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'entité. Les effets des droits et obligations sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures.

Les subdivisions du compte 80 fournissent le détail par nature des divers engagements.

- Les comptes 801 et 802 enregistrent respectivement la situation éventuellement débitrice et créditrice de l'entité vis-à-vis des tiers.

801. Engagements donnés par l'entité

8011. Avals, cautions, garanties.

8014. Effets circulant sous l'endos de l'entité.

8016. Redevances crédit-bail restant à courir.

80161. Crédit-bail mobilier

80165. Crédit-bail immobilier.

8018. Autres engagements donnés.

Sont mentionnés dans les autres engagements donnés les apports à un G.I.E non évalués.

802. Engagements reçus par l'entité

8021. Avals, cautions, garanties.

8024. Créances escomptées non échues.

8026. Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail.

80261. Crédit-bail mobilier.

80265. Crédit-bail immobilier.

8028. Autres engagements reçus.

TITRE IV – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

En ce qui concerne les effets, à la date de l'escompte, la comptabilité des engagements enregistre :

- au débit du compte 8024 le montant des créances escomptées non échues ;
- au crédit du compte 8014 le montant des effets circulant sous l'endos de l'entité correspondant au financement obtenu.

Les écritures d'annulation des engagements sont passées à une date postérieure à celle de l'échéance des effets, après l'expiration des délais de recours.

En cas de renvoi de l'effet par l'établissement de crédit pour non-paiement ou toute autre cause, notamment réclamation, refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet, le remboursement du crédit d'escompte entraîne la contre-passation des écritures d'engagements afférentes à l'effet retourné.

- Des comptes de contrepartie sont ouverts dans le compte 809.

809. Contrepartie des engagements

8091. Contrepartie 801.

8092. Contrepartie 802.

448/88. RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECTION

Le compte 88 « Résultat en instance d'affectation » peut être utilisé par l'entité pour l'affectation du résultat de l'exercice précédent.

448/89. BILAN

Les comptes 890 « Bilan d'ouverture » et 891 « Bilan de clôture » peuvent être utilisés pour la réouverture et la clôture des comptes de l'exercice.

TITRE V DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

CHAPITRE I COMPTES ANNUELS

Section 1 Règles d'établissement et de présentation

511-1. – Les documents de synthèse, qui comprennent nécessairement le bilan, le compte de résultat et une annexe mettent en évidence tout fait pertinent, c'est-à-dire susceptible d'avoir une influence sur le jugement que leurs destinataires peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre.

511-2. – La présentation du bilan et du compte de résultat est effectuée soit sous forme de tableau, soit sous forme de liste.

511-3. – Le bilan, le compte de résultat et l'annexe sont détaillés en rubriques et en postes.

Ils présentent au minimum les rubriques et les postes fixés dans les modèles figurant aux **521-1** à **532-12**.

Chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

511-4. – Les comptes annuels peuvent être présentés en négligeant les centimes.

511-5. – Les informations requises déjà portées au bilan ou au compte de résultat n'ont pas à être reprises dans l'annexe.

511-6. – Les éléments d'information chiffrés de l'annexe sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du bilan et du compte de résultat.

511-7. – Les documents de synthèse sont présentés en conformité avec un des systèmes suivants :

- système de base ;
- système abrégé concernant les entités autorisées, compte tenu de leur dimension restreinte, à adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels.

TITRE V – DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les modalités propres à chacun de ces systèmes sont décrites aux articles **521-1** à **522-3**.

Sous réserve de respecter l'ordonnancement général des rubriques et postes figurant aux articles précités, l'entité a la faculté d'établir des documents plus détaillés que ceux correspondant à l'obligation minimale à laquelle elle est soumise. Ainsi, elle peut adopter le système développé qui prévoit des documents mettant en évidence l'analyse des données de base en vue de mieux éclairer sa gestion.

Lorsque les entités relèvent du système abrégé ou lorsqu'elles utilisent le système développé, le contenu de l'annexe est modifié en conséquence sans qu'il en résulte un amoindrissement de l'information nécessaire pour que les documents de synthèse donnent l'image fidèle recherchée. L'annexe du système développé comprend un tableau de financement.

511-8. – L'annexe comporte les informations récapitulées aux articles **531-1** à **531-3** dès lors qu'elles sont significatives.

Les personnes morales bénéficiant d'une présentation simplifiée de leurs comptes annuels, ainsi que les personnes physiques sont dispensées de fournir dans l'annexe les informations visées respectivement aux articles **532-11** et **532-12**.

CHAPITRE II
MODÈLES DE COMPTES ANNUELS
BILAN ET COMPTE DE RÉSULTAT

Section 1
Systeme de base

521-1. - MODELE DE BILAN (en tableau)

(Règlement n°2005-09 du CRC)

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
Capital souscrit - non appelé				
ACTIF IMMOBILISE (a)				
Immobilisations incorporelles :				
Frais d'établissement.....				
Frais de recherche et de développement.....				
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires.....				
Fonds commercial (1).....				
Autres				
Immobilisations incorporelles en cours.....				
Avances et acomptes				
Immobilisations corporelles :				
Terrains				
Constructions.....				
Installations techniques, matériel et outillage industriels...				
Autres				
Immobilisations corporelles en cours.....				
Avances et acomptes				
Immobilisations financières (2) :				
Participations (b)				
Créances rattachées à des participations.....				
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille				
Autres titres immobilisés				
Prêts				
Autres				
Total I.....	X	X	X	X
(1) Dont droit au bail.....				
(2) Dont à moins d'un an (brut)				

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention « dont... avec clause de réserve de propriété ». En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(b) Si des titres sont évalués par équivalence, ce poste est subdivisé en deux sous-postes « Participations évaluées par équivalence » et « Autres participations ». Pour les titres évalués par équivalence, la colonne « Brut » présente la valeur globale d'équivalence si elle est supérieure au coût d'acquisition. Dans le cas contraire, le prix d'acquisition est retenu. La dépréciation globale du portefeuille figure dans la 2ème colonne. La colonne « Net » présente la valeur globale d'équivalence positive ou une valeur nulle.

MODELE DE BILAN (en tableau)
(Règlement n°2005-09 du CRC)

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en-cours (a) :				
Matières premières et autres approvisionnements				
En-cours de production [biens et services] (c).....				
Produits intermédiaires et finis				
Marchandises				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances (3) :				
Créances Clients (a) et Comptes rattachés (d).....				
Autres				
Capital souscrit - appelé, non versé				
Valeurs mobilières de placement (e) :				
Actions propres				
Autres titres				
Instrument de trésorerie				
Disponibilités				
Charges constatées d'avance (3)				
Total II	X	X	X	X
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)	X	X	X	X
Primes de remboursement des emprunts (IV).....	X		X	X
Ecart de conversion Actif (V).....	X		X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV+V).....	X	X	X	X
(3) Dont à moins d'un an (brut).....				

(c) A ventiler, le cas échéant, entre biens, d'une part, et services d'autre part.

(d) Créances résultant de ventes ou de prestations de services.

(e) Poste à servir directement s'il n'existe pas de rachat par l'entité de ses propres actions.

MODELE DE BILAN (en tableau) (avant répartition)
(Règlement n°2005-09 du CRC)

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES *		
Capital [dont versé...] (a).....		
Primes d'émission, de fusion, d'apport,...		
Ecarts de réévaluation (b).....		
Ecart d'équivalence (c).....		
Réserves :		
Réserve légale.....		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées.....		
Autres		
Report à nouveau (d).....		
Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] (e).....		
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total I.....	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total II.....	X	X
DETTES (1) (g)		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires.....		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2).....		
Emprunts et dettes financières diverses (3).....		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours.....		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (f)		
Dettes fiscales et sociales		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés		
Autres dettes		
Instruments de trésorerie		
Produits constatés d'avance (1).....		
Total III.....	X	X
Ecarts de conversion Passif (IV)	X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV).....	X	X
(1) Dont à plus d'un an.....		
Dont à moins d'un an		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(3) Dont emprunts participatifs		

* Le cas échéant, une rubrique "Autres fonds propres" est intercalée entre la rubrique "Capitaux propres" et la rubrique "Provisions" avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées, ...). Un total I bis fait apparaître le montant des autres fonds propres entre le total I et le total II du passif du bilan. Le total général est complété en conséquence.

(a) Y compris capital souscrit non appelé. (b) A détailler conformément à la législation en vigueur. (c) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées. (e) Montant entre parenthèses ou précédés du signe moins (-) lorsqu'il s'agit d'une perte. (f) Dettes sur achats ou prestations de services. (g) A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

MODELE DE BILAN (en tableau) (après répartition)

(Règlement n°2005-09 du CRC)

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES *		
Capital [dont versé] (a).....		
Primes d'émission, de fusion, d'apport,....		
Ecarts de réévaluation (b).....		
Ecarts d'équivalence (c).....		
Réserves :		
Réserve légale.....		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées.....		
Autres.....		
Report à nouveau (d).....		
Sous-total : Situation nette	X	X
Subventions d'investissement.....		
Provisions réglementées.....		
Total I	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques.....		
Provisions pour charges.....		
Total II	X	X
DETTES (f)		
Emprunts obligataires convertibles.....		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)		
Emprunts et dettes financières divers (3).....		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (e)		
Dettes fiscales et sociales.....		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés.....		
Autres dettes		
Instruments de trésorerie.....		
Produits constatés d'avance (1)		
Total III	X	X
Ecarts de conversion Passif (IV)	X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	X	X
(1) Dont à plus d'un an.....		
Dont à moins d'un an		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(3) Dont emprunts participatifs		

* Le cas échéant, une rubrique "Autres fonds propres" est intercalée entre la rubrique "Capitaux propres" et la rubrique "Provisions" avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées, ...). Un total I bis fait apparaître le montant des autres fonds propres entre le total I et le total II du passif du bilan. Le total général est complété en conséquence.

(a) Y compris capital souscrit non appelé.

(b) A détailler conformément à la législation en vigueur.

(c) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.

(e) Dettes sur achats ou prestations de services.

(f) A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

TITRE V – DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

521-2. - MODELE DE BILAN (en liste) (avant répartition (a))
(Règlement n°2005-09 du CRC)

	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
Capital souscrit - non appelé				
ACTIF IMMOBILISE (b)				
Immobilisations incorporelles :				
Frais d'établissement				
Frais de recherche et de développement				
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires				
Fonds commercial (1)				
Autres				
Immobilisations incorporelles en cours				
Avances et acomptes				
Immobilisations corporelles :				
Terrains				
Constructions				
Installations techniques, matériel et outillage industriels				
Autres				
Immobilisations corporelles en cours				
Avances et acomptes				
Immobilisations financières (2) :				
Participations (c)				
Créances rattachées à des participations				
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille				
Autres titres immobilisés				
Prêts				
Autres				
Total I	X	X	X	X
(1) Dont droit au bail				
(2) Dont à moins d'un an (brut)				

(a) Pour la présentation de la situation nette, après répartition, le modèle est modifié en conséquence.

(b) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention « dont... avec clause de réserve de propriété ». En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(c) Si des titres sont évalués par équivalence, ce poste est subdivisé en deux sous-postes « Participations évaluées par équivalence » et « Autres participations ». Pour les titres évalués par équivalence, la colonne « Brut » présente la valeur globale d'équivalence si elle est supérieure au coût d'acquisition. Dans le cas contraire, le prix d'acquisition est retenu. La dépréciation globale du portefeuille figure dans la 2ème colonne. La colonne « Net » présente la valeur globale d'équivalence positive ou une valeur nulle.

MODELE DE BILAN (en liste)
(Règlement n°2005-09 du CRC)

	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en-cours (b) :				
Matières premières et autres approvisionnements				
En-cours de production [biens et services] (d)				
Produits intermédiaires et finis				
Marchandises				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances (3) :				
Créances Clients (b) et Comptes rattachés (e)				
Autres				
Capital souscrit - appelé, non versé				
Valeurs mobilières de placement (f) :				
Actions propres				
Autres titres				
Instruments de trésorerie				
Disponibilités				
Charges constatées d'avance (3)				
Total II	X	X	X	X
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)	X	X	X	X
Primes de remboursement des emprunts (IV)	X		X	X
Ecarts de conversion Actif (V)	X		X	X
TOTAL ACTIF VI (I + II + III + IV + V)	X	X	X	X
(3) Dont à plus d'un an (brut)				

(d) A ventiler, le cas échéant, entre biens, d'une part, et services d'autre part.

(e) Créances résultant de ventes ou de prestations de services.

(f) Poste à servir directement s'il n'existe pas de rachat par l'entité de ses propres actions.

MODELE DE BILAN (en liste)
(Règlement n°2005-09 du CRC)

	Exercice N	Exercice N-1
DETTES A MOINS D'UN AN		
Emprunts obligataires convertibles.....		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (4)		
Emprunts et dettes financières divers.....		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (g).....		
Dettes fiscales et sociales.....		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés.....		
Autres dettes		
Instruments de trésorerie.....		
Produits constatés d'avance		
Total VII	X	X
Excédent de l'actif circulant sur les dettes à moins d'un an (II- VII).....	X	X
Excédent de l'actif sur les dettes à moins d'un an (VI - VII)	X	X
DETTES A PLUS D'UN AN		
Emprunts obligataires convertibles.....		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (4)		
Emprunts et dettes financières divers.....		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (g).....		
Dettes fiscales et sociales.....		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés.....		
Autres dettes		
Instruments de trésorerie.....		
Produits constatés d'avance		
Total VIII	X	X
Ecarts de conversion Passif (IX)	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques.....		
Provisions pour charges.....		
Total X	X	X
(4) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques.....		

(g) Dettes sur achats et prestations de services.

MODELE DE BILAN (en liste)
(Règlement n°2005-09 du CRC)

	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital [dont versé...]		
Primes d'émission, de fusion, d'apport,		
Ecarts de réévaluation (<i>h</i>).....		
Ecart d'équivalence (<i>i</i>)		
Réserves :		
Réserve légale.....		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées.....		
Autres		
Report à nouveau (<i>j</i>).....		
Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] (<i>k</i>).....		
Subventions d'investissement.....		
Provisions réglementées		
Total XI ou [VI - (VII + VIII + IX + X)]	X	X

(h) A détailler conformément à la législation en vigueur.

(i) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.

(j) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.

(k) Montant entre parenthèses ou précédés du signe moins (-) lorsqu'il s'agit d'une perte.

521-3. - MODELE DE COMPTE DE RESULTAT (en tableau)

(Règlement n°2005-09 du CRC)

CHARGES (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
Charges d'exploitation (I) :		
Achats de marchandises (a).....		
Variation des stocks (b).....		
Achats de matières premières et autres approvisionnements (a).....		
Variation des stocks (b).....		
* Autres achats et charges externes.....		
Impôts, taxes et versements assimilés		
Salaires et traitements.....		
Charges sociales		
Dotations aux amortissements et dépréciations :		
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (c).....		
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations		
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations		
Dotations aux provisions.....		
Autres charges.....		
TOTAL I	X	X
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)	X	X
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions		
Intérêts et charges assimilées (2).....		
Différences négatives de change		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement		
TOTAL III	X	X
Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions		
TOTAL IV	X	X
Participation des salariés aux résultats (V)	X	X
Impôts sur les bénéfices (VI)	X	X
Total des charges (I + II + III + IV + V + VI)	X	X
Solde créditeur = bénéfice (3)	X	X
TOTAL GENERAL	X	X
* Y compris		
- redevances de crédit-bail mobilier		
- redevances de crédit-bail immobilier.....		
(1) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.		
(2) Dont intérêts concernant les entités liées		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de.....		

(a) Y compris droits de douane.

(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèse ou précédé du signe (-).

(c) Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.

MODÈLE DE COMPTE DE RÉSULTAT (en tableau)
(Règlement n°99-08 du CRC)

PRODUITS (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation (1) :		
Ventes de marchandises		
Production vendue [biens et services] (a)		
Sous-total A - Montant net du chiffre d'affaires	X	X
<i>dont à l'exportation :</i>		
Production stockée (b).....		
Production immobilisée.....		
Subventions d'exploitation		
Reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements), transferts de charges .		
Autres produits		
Sous-total B	X	X
Total I (A + B)	X	X
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)	X	X
Produits financiers :		
De participation (2)		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé (2).....		
Autres intérêts et produits assimilés (2)		
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges.....		
Différences positives de change		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement.....		
Total III	X	X
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges		
TOTAL IV	X	X
Total des produits (I + II + III + IV)	X	X
Solde débiteur = perte (3).....	X	X
TOTAL GENERAL	X	X
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.		
(2) Dont produits concernant les entités liées		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de.....		

(a) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.

(b) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

TITRE V – DOCUMENTS DE SYNTHESE

521-4. - MODELE DE COMPTE DE RESULTAT (en liste) (Produits et charges hors taxes)
(Règlements n°99-08 et n°2005-09 du CRC)

	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation (1) :		
Ventes de marchandises.....		
Production vendue [biens et services] (a).....		
Montant net du chiffre d'affaires	X	X
<i>dont à l'exportation :</i>		
Production stockée (b).....		
Production immobilisée.....		
Subventions d'exploitation.....		
Reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements), transferts de charges....		
Autres produits.....		
Total I	X	X
Charges d'exploitation (2) :		
Achats de marchandises (d) :		
Variation de stock (e).....		
Achats de matières premières et autres approvisionnements.(c)		
Variation de stock .(d).....		
* Autres achats et charges externes.....		
Impôts, taxes et versements assimilés.....		
Salaires et traitements.....		
Charges sociales.....		
Dotations aux amortissements et dépréciations :		
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (e).....		
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations		
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations		
Dotations aux provisions.....		
Autres charges.....		
Total II	X	X
* Y compris :		
- Redevances de crédit-bail mobilier.....		
- Redevances de crédit-bail immobilier.....		
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.		
(2) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.		

(a) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.

(b) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

(c) Y compris droits de douane.

(d) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

(e) Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.

MODELE DE COMPTE DE RESULTAT (en liste)

(Règlement n°2005-09 du CRC)

	Exercice N	Exercice N-1
1. RESULTAT D'EXPLOITATION (I - II)..... ± X		
Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun :		
Bénéfice ou perte transférée III	X	X
Pertes ou bénéfice transféré IV	X	X
Produits financiers :		
De participation (3).....		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé (3).....		
Autres intérêts et produits assimilés (3).....		
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges		
Différences positives de change.....		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement.....		
Total V	X	X
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions.....		
Intérêts et charges assimilées (4).....		
Différences négatives de change.....		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement.....		
Total VI	X	X
2. RESULTAT FINANCIER (V - VI)..... ± X		
3. RESULTAT COURANT avant impôts (I - II + III - IV + V - VI)..... ± X		
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion.....		
Sur opérations en capital.....		
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges.....		
Total VII	X	X
Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion.....		
Sur opérations en capital.....		
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions.....		
Total VIII	X	X
4. RESULTAT EXCEPTIONNEL (VII - VIII)..... ± X		
Participation des salariés aux résultats (IX).....	X	X
Impôts sur les bénéfices (X).....	X	X
Total des produits (I + III + V + VII).....	X	X
Total des charges (II + IV + VI + VIII + IX + X).....	X	X
Bénéfice ou perte.....	X	X
(3) Dont produits concernant les entités liées.....		
(4) Dont intérêts concernant les entités liées.....		

N.B. - Outre le résultat exceptionnel avant impôts que les sociétés de capitaux doivent faire ressortir, les entités ont la faculté de faire apparaître distinctement le résultat d'exploitation et le résultat financier. Le bénéfice ou la perte résulte alors de la somme algébrique des résultats courant et exceptionnel (3 + 4) et les charges **IX et X**.

Section 2 :
Système abrégé

522-1. - MODELE DE BILAN (avant répartition) – (Règlement n°2005-09 du CRC)

ACTIF	Exercice N			Exercice (N-1)	PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
	Brut	Amortissement et dépréciations (à déduire)	Net	Net			
Actif immobilisé (a) :					Capitaux propres (c) :		
Immobilisations incorporelles :					Capital		
- fonds commercial (b).....					Ecart de réévaluation (c).....		
- autres					Réserves :		
Immobilisations corporelles.....					- réserve légale		
Immobilisations financières (1)					- réserves réglementées.....		
Total I	X	X	X	X	- autres (4)		
Actif circulant :					Report à nouveau (d)		
Stocks et en-cours (autres que marchandises) (a)					Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] (d)		
Marchandises (a)					Provisions réglementées		
Avances et acomptes versés sur commandes					Total I	X	X
Créances (2) :					Provisions (II)	X	X
- clients et comptes rattachés (a).....					Dettes (5) :		
- autres (3)					Emprunts et dettes assimilées		
Valeurs mobilières de placement					Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Disponibilités (autres que caisse).....					Fournisseurs et comptes rattachés		
Caisse					Autres (3)		
Total II	X	X	X	X	Total III	X	X
Charges constatées d'avance (2) (*) (III).....	X	X	X	X	Produits constatés d'avance (2) (IV).....	X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III)	X	X	X	X	TOTAL GENERAL (I + II + III+ IV)	X	X
(1) Dont à moins d'un an					(4) Dont réserves statutaires		
(2) Dont à plus d'un an					(5) Dont à plus de 5 ans		
(3) Dont comptes courants d'associés					Dont à plus d'un an et moins de 5 ans		
					Dont à moins d'un an		

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention « dont... avec clause de réserve de propriété ». En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(b) Y compris droit au bail.

(c) A détailler conformément à la législation en vigueur.

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes.

(*) Le cas échéant, les entités ouvrent un poste "Charges à répartir sur plusieurs exercices" qui forme le total III, le total général étant modifié en conséquence.

MODELE DE BILAN (après répartition) – (Règlement n°2005-09 du CRC)

ACTIF	Exercice N			Exercice (N-1)	PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net			
Actif immobilisé (a) :					Capitaux propres (c) :		
Immobilisations incorporelles :					Capital		
- fonds commercial (b)					Ecart de réévaluation (c).....		
- autres					Réserves :		
Immobilisations corporelles					- réserve légale		
Immobilisations financières (1)					- réserves réglementées.....		
Total I	X	X	X	X	- autres (4)		
Actif circulant :					Report à nouveau (d)		
Stocks et en-cours (autres que marchandises) (a).....					Sous-total : situation nette		
Marchandises (a)					Provisions réglementées	X	X
Avances et acomptes versés sur commandes.....					Total I		
Créances (2) :					Provisions (II)	X	X
- clients et comptes rattachés (a)					Dettes (5) :		
- autres (3)					Emprunts et dettes assimilées		
Valeurs mobilières de placement.....					Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Disponibilités (autres que caisse)					Fournisseurs et comptes rattachés.....		
Caisse					Autres (3)		
Total II	X	X	X	X	Total III	X	X
Charges constatées d'avance (2) (*) (III).....	X	X	X	X	Produits constatés d'avance (2) (IV)	X	X
TOTAL GENERAL (I + II = III)	X	X	X	X	TOTAL GENERAL (I + II + III+ IV)	X	X
(1) Dont à moins d'un an.....					(4) Dont réserves statutaires.....		
(2) Dont à plus d'un an.....					(5) Dont à plus de 5 ans		
(3) Dont comptes courants d'associés					Dont à plus d'un an et moins de 5 ans		
					Dont à moins d'un an		

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention « dont ... avec clause de réserve de propriété ». En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(b) Y compris droit au bail.

(c) A détailler conformément à la législation en vigueur.

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes.

(*) Le cas échéant, les entités ouvrent un poste "Charges à répartir sur plusieurs exercices" qui forme le total III, le total général étant modifié en conséquence.

522-2. - MODELE DE COMPTE DE RESULTAT – (Règlement n°2005-09 du CRC)
(en tableau)

Charges (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1	Produits (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
Charges d'exploitation :			Produits d'exploitation :		
Achats de marchandises (a).....			Ventes de marchandises		
Variation de stock [marchandises] (b).....			Production vendue [biens et services] (c)		
Achats d'approvisionnements (a)			Production stockée (d).....		
Variation de stocks [approvisionnements] (b).....			Production immobilisée.....		
* Autres charges externes.....			Subventions d'exploitation		
Impôts, taxes et versements assimilés			Autres produits (2)		
Rémunérations du personnel					
Charges sociales					
Dotations aux amortissements					
Dotations aux dépréciations					
Dotations aux provisions					
Autres charges					
Charges financières			Produits financiers (2).....		
Total I	X	X	Total I	X	X
Charges exceptionnelles (II)	X	X	dont à l'exportation.....		
Impôts sur les bénéfices (III)	X	X	Produits exceptionnels (2) (II).....	X	X
Total des charges (I + II + III)	X	X	Total des produits (I + II).....	X	X
Solde créditeur : bénéfice (1).....	X	X	Solde débiteur : perte (3).....	X	X
TOTAL GENERAL	X	X	TOTAL GENERAL	X	X
* Y compris : - redevances de crédit-bail mobilier - redevances de crédit-bail immobilier					
(1) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de			(2) Dont reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements)		
			(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		

(a) Y compris droits de douane.

(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

(c) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.

(d) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

**522-3. - MODELE DE COMPTE DE RESULTAT – (Règlement n°2005-09 du CRC)
(en liste)**

	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation (hors taxes) :		
Ventes de marchandises.....		
Production vendue [biens et services] (a).....		
Production stockée (b).....		
Production immobilisée.....		
Subventions d'exploitation.....		
Autres produits.....		
Total I dont à l'exportation	X	X
Charges d'exploitation (hors taxes) :		
Achats de marchandises (c) :		
Variation de stock (marchandises) (d).....		
Achats d'approvisionnements (c).....		
Variation de stock d'approvisionnements (d).....		
Autres charges externes *.....		
Impôts, taxes et versements assimilés.....		
Rémunérations du personnel.....		
Charges sociales.....		
Dotations aux amortissements.....		
Dotations aux dépréciations		
Dotations aux provisions		
Autres charges.....		
Total II	X	X
RESULTAT D'EXPLOITATION (I - II)	X	X
Produits financiers (1) (III).....		
Charges financières (IV).....		
Produits exceptionnels (1) (V).....		
Charges exceptionnelles (VI).....		
Impôts sur les bénéfices (VII).....		
BENEFICE ou PERTE (I - II + III - IV + V - VI - VII) (2)	X	X
* Y compris :		
- redevances de crédit-bail mobilier		
- redevances de crédit-bail immobilier		
(1) Dont reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements)		
(2) Compte tenu d'un résultat exceptionnel de (V - VI) ou (VI - V)		

(a) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.

(b) Stock final moins stock initial.

(c) Y compris droits de douane.

(d) Stock initial moins stock final.

Section 3

Systeme développé

TITRE V – DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

523-1. - MODELE DE BILAN – (Règlement n°2005-09 du CRC)

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
Capital souscrit-non appelé				
ACTIF IMMOBILISE (a)				
Immobilisations incorporelles :				
Frais d'établissement				
Frais de recherche et de développement				
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires				
Fonds commercial (1)				
Autres				
Immobilisations incorporelles en cours				
Avances et acomptes				
Immobilisations corporelles :				
Terrains				
Constructions				
Installations techniques, matériel et outillage industriels ...				
Autres				
Immobilisations corporelles en cours				
Avances et acomptes				
Immobilisations financières (2) :				
Participations (b)				
Créances rattachées à des participations				
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille				
Autres titres immobilisés				
Prêts				
Autres				
Total I	X	X	X	X
(1) Dont droit au bail				
(2) Dont à moins d'un an				

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention « dont... avec clause de réserve de propriété ». En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(b) Si des titres sont évalués par équivalence, ce poste est subdivisé en deux sous-postes « Participations évaluées par équivalence » et « Autres participations ». Pour les titres évalués par équivalence, la colonne « Brut » présente la valeur globale d'équivalence si elle est supérieure au coût d'acquisition. Dans le cas contraire, le prix d'acquisition est retenu. La dépréciation globale du portefeuille figure dans la 2ème colonne. La colonne « Net » présente la valeur globale d'équivalence positive ou une valeur nulle.

MODELE DE BILAN – (Règlement n°2005-09 du CRC)

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en-cours (a) :				
Matières premières et autres approvisionnements				
En-cours de production [biens et services] (c)				
Produits intermédiaires et finis				
Marchandises				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances d'exploitation (3) :				
Créances Clients et Comptes rattachés (a) (d)				
Autres				
Capital souscrit - appelé, non versé				
Valeurs mobilières de placement (e) :				
Actions propres				
Autres titres				
Instruments de trésorerie				
Disponibilités				
Charges constatées d'avance (3)				
Total II	X	X	X	X
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)	X	X	X	X
Primes de remboursement des emprunts (IV)	X		X	X
Ecart de conversion Actif (V)	X		X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV + V)	X	X	X	X
(3) Dont à plus d'un an				

(c) A ventiler, le cas échéant, entre biens, d'une part, et services d'autre part.

(d) Créances résultant de ventes ou de prestations de services.

(e) Poste à servir directement s'il n'existe pas de rachat par l'entité de ses propres actions.

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES *		
Capital [dont versé...] (a).....		
Primes d'émission, de fusion, d'apport,...		
Ecarts de réévaluation (b).....		
Ecart d'équivalence (c).....		
Réserves :		
Réserve légale.....		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées.....		
Autres		
Report à nouveau (d).....		
Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] (e).....		
Subventions d'investissement.....		
Provisions réglementées.....		
Total I	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques.....		
Provisions pour charges.....		
Total II	X	X
DETTES (1) (g)		
Dettes financières :		
Emprunts obligataires convertibles.....		
Autres emprunts obligataires.....		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2).....		
Emprunts et dettes financières diverses (3).....		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes d'exploitation :		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (f).....		
Dettes fiscales et sociales		
Autres		
Dettes diverses :		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés		
Dettes fiscales (impôts sur les bénéfices).....		
Autres		
Instruments de trésorerie.....		
Produits constatés d'avance (1).....		
Total III	X	X
Ecarts de conversion Passif (IV)	X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	X	X
(1) Dont à plus d'un an		
Dont à moins d'un an.....		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(3) Dont emprunts participatifs.....		

* Le cas échéant, une rubrique "Autres fonds propres" est intercalée entre la rubrique "Capitaux propres" et la rubrique "Provisions" avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées, ...). Un total I *bis* fait apparaître le montant des autres fonds propres entre le total I et le total II du passif du bilan. Le total général est complété en conséquence.

(a) Y compris capital souscrit non appelé. (b) A détailler conformément à la législation en vigueur. (c) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées. (e) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit d'une perte. (f) Dettes sur achats ou prestations de services. (g) A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

MODELE DE BILAN (après répartition) – (Règlement n°2005-09 du CRC)

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES *		
Capital [dont versé] (a).....		
Primes d'émission, de fusion, d'apport,....		
Écarts de réévaluation (b).....		
Écart d'équivalence (c).....		
Réserves :		
Réserve légale.....		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées.....		
Autres.....		
Report à nouveau (d).....		
Sous-total : Situation nette	_____	_____
Subventions d'investissement.....		
Provisions réglementées.....	X	X
Total I	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques.....		
Provisions pour charges.....		
Total II	X	X
DETTES		
Dettes financières :		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires.....		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2).....		
Emprunts et dettes financières divers (3)		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes d'exploitation :		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (e).....		
Dettes fiscales et sociales		
Autres.....		
Dettes diverses :		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés		
Dettes fiscales (impôts sur les bénéfices).....		
Autres dettes.....		
Instruments de trésorerie.....		
Produits constatés d'avance (1).....		
Total III	X	X
Écarts de conversion Passif (IV)	X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	X	X
(1) Dont à plus d'un an		
Dont à moins d'un an.....		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(3) Dont emprunts participatifs.....		

* Le cas échéant, une rubrique "Autres fonds propres" est intercalée entre la rubrique "Capitaux propres" et la rubrique "Provisions" avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées, ...). Un total I bis fait apparaître le montant des autres fonds propres entre le total I et le total II du passif du bilan. Le total général est complété en conséquence.

(a) Y compris capital souscrit non appelé. (b) A détailler conformément à la législation en vigueur. (c) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées. (e) Dettes sur achats ou prestations de services. (f) A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

523-2. - MODELE DE COMPTE DE RESULTAT – (Règlement n°2005-09 du CRC)

CHARGES (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Charges d'exploitation (1) :			
Coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice		X	X
• Achats de marchandises (a)	X		
• Variation des stocks de marchandises (b)	X		
Consommations de l'exercice en provenance de tiers		X	X
• Achats stockés d'approvisionnements (a) :			
- matières premières	X		
- autres approvisionnements.....	X		
• Variation des stocks d'approvisionnements (b).....	X		
• Achats de sous-traitances	X		
• Achats non stockés de matières et fournitures	X		
• Services extérieurs :			
- personnel extérieur.....	X		
- loyers en crédit bail (c)	X		
- autres	X		
Impôts, taxes et versements assimilés.....		X	X
Sur rémunérations.....	X		
Autres	X		
Charges de personnel.....		X	X
Salaires et traitements	X		
Charges sociales	X		
Dotations aux amortissements et dépréciations		X	X
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (d) ...	X		
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations	X		
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations			
Dotations aux provisions	X		
Autres charges		X	X
TOTAL.....		X	X
(1) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.			

(a) Y compris frais accessoires.

(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

(c) A ventiler en "mobilier" et "immobilier".

(d) Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.

MODELE DE COMPTE DE RESULTAT – (Règlement n°2005-09 du CRC)

CHARGES (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
<i>Report</i>		X	X
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun		X	X
Charges financières		X	X
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions	X		
Intérêts et charges assimilées (2).....	X		
Différences négatives de change.....	X		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement.....	X		
Charges exceptionnelles		X	X
Sur opérations de gestion.....	X		
Sur opérations en capital :			
- valeurs comptables des éléments immobilisés et financiers	X		
cédés (e)	X		
- autres			
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions :	X		
- dotations aux provisions réglementées.....			
- dotations aux amortissements	X		
- dotations aux dépréciations.....	X		
- dotations aux autres provisions.....	X		
Participation des salariés aux résultats		X	X
Impôts sur les bénéfices		X	X
Solde créditeur = bénéfice.....		X	X
TOTAL GENERAL		X	X
(2) Dont intérêts concernant les entités liées.....			

(e) A l'exception des valeurs mobilières de placement.

MODELE DE COMPTE DE RESULTAT – (Règlement n°99-08 du CRC)

PRODUITS (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Produits d'exploitation (1) :			
Ventes de marchandises	X	X	X
Production vendue		X	X
Ventes	X		
Travaux	X		
Prestations de services	X		
Montant net du chiffre d'affaires	X		
<i>dont à l'exportation :</i>			
Production stockée (a)		X	X
En-cours de production de biens (a)	X		
En-cours de production de services (a)	X		
Produits (a)	X		
Production immobilisée		X	X
Subventions d'exploitation		X	X
Reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements)		X	X
Transferts de charges		X	X
Autres produits		X	X
TOTAL		X	X
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.			

(a) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-) dans le cas de déstockage de production.

MODELE DE COMPTE DE RESULTAT

PRODUITS (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
<i>Report</i>		X	X
Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun		X	X
Produits financiers		X	X
De participation (2).....	X		
D'autres valeurs mobilières de créances de l'actif immobilisé (2)....	X		
Autres intérêts et produits assimilés (2).....	X		
Reprises sur dépréciations et provisions, transfert de charges financières.....	X		
Différences positives de change.....	X		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement.....	X		
Produits exceptionnels		X	X
Sur opérations de gestion.....	X		
Sur opérations en capital :			
- produits des cessions d'éléments d'actif (c).....	X		
- subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice.....	X		
- autres.....	X		
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges exceptionnelles.....	X		
Solde débiteur = perte.....		X	X
TOTAL GENERAL		X	X
(2) Dont produits concernant les entités liées.....			

(c) A l'exception des valeurs mobilières de placement.

CHAPITRE III

MODÈLES DE COMPTES ANNUELS - ANNEXE

Section 1

Contenu de l'annexe

531-1. – L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, dès lors qu'elles sont significatives.

1- Mention de l'application des conventions générales et des adaptations professionnelles avec référence à l'avis correspondant du Conseil national de la comptabilité.

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

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

en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats.

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

4- (Règlement n°99-09 du CRC) - En cas de changement de méthode ou de réglementation, justification de ce changement et effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents en cas d'application rétrospective, sur les résultats de l'exercice en cas d'application prospective.

Indication et justification des changements d'estimation, des changements de modalités d'application ou des changements d'options fiscales.

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

5- Indication de l'incidence sur le résultat de l'exercice de toute modification d'impôt votée entre les dates de clôture et d'arrêté.

531-2. – L'annexe comporte les compléments d'informations suivants relatifs au bilan et au compte de résultat, dès lors qu'ils sont significatifs.

531-2/1 - Indication des postes du bilan concernés également par un élément d'actif ou de passif imputé à un autre poste.

Les postes dont les montants sont mentionnés séparément dans l'annexe sont les suivants : dettes et créances concernant les entités liées et les entités avec lesquelles l'entité a un lien de participation, dettes et créances représentées par des effets de commerce, y compris billets de fonds.

531-2/2 - (Règlement n°2004-06 du CRC) – Etat de l'actif immobilisé

L'annexe doit comporter pour chaque catégorie d'immobilisation, les informations suivantes dès qu'elles sont significatives.

1- Méthodes ou conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur comptable brute, ainsi que :

- la méthode comptable retenue pour les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de sites ;
- le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production.
- la méthode de comptabilisation des coûts de développement. Si les coûts de développement ne sont pas activés, montant global des dépenses de recherche et des coûts de développement comptabilisés en charges de l'exercice.
- la liste et le montant des engagements financiers sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;

2- Rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître :

- les entrées ;
- les sorties ou mises au rebut ;
- les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations effectuées durant l'exercice.

3- Dans des cas exceptionnels et lors de l'établissement des premiers comptes normalisés, des éléments d'actif entreront en comptabilité pour leur valeur en l'état à l'ouverture de l'exercice.

531-2/3 - (Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC) – Etat des amortissements et dépréciations

1- Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;
- les modes d'amortissement utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs.
 - durée de l'amortissement ;
 - mode d'amortissement ;
 - valeur résiduelle ;
 - coût estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites ;
 - durée d'utilité.

En cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

TITRE V – DOCUMENTS DE SYNTHESE

2- Dépréciations

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s) quel(s) est incluse la dotation ;
- les évènements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.

3- Rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice

Un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, doit faire apparaître :

- les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice ;
- les dépréciations comptabilisées au cours de l'exercice ;
- les dépréciations reprises au cours de l'exercice.

En outre, pour chaque catégorie d'actifs, corporels et incorporels, une information est fournie sur la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des dépréciations) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.

531-2/4 - (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) - Etat des provisions

Pour chaque catégorie de provisions, une information est fournie sur :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ; et
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les évènements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

A moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes doivent être données pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture :

- Description de la nature de ces passifs éventuels ;
- Estimation de leurs effets financiers ;

- Indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ; et
- Possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation d'un passif ne peut être réalisée, les informations suivantes doivent être fournies :

- Description de la nature de ce passif ;
- Indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.

S'il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ci avant, il doit en être fait mention.

Dans des cas exceptionnels où l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision ou du passif éventuel, cette information n'est pas fournie. Sont alors indiqués la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe si cet événement est susceptible, par son influence sur le patrimoine et la situation financière de l'entité, de remettre en cause la continuité de l'exploitation.

531-2/5 - En cas de comptabilisation de valeurs réévaluées :

- variation au cours de l'exercice et ventilation de l'écart de réévaluation ;
- mention de la part du capital correspondant à une incorporation de l'écart ;
- rétablissement des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent ;
- (Règlement n°2003-04 du CRC) mention de la part des produits de cession des immobilisations réévaluées, transférée à un compte distribuable immobilisation par immobilisation.

531-2/6 - (Règlement n°2004-06 du CRC) - État des stocks

- Méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût ;
- Valeur comptable globale des stocks et valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;
- Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montants par catégories.

531-2/7 - État des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice.

TITRE V – DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

531-2/8 - Indication, pour chacun des postes relatifs aux dettes, de celles garanties par des sûretés réelles données .

531-2/9 - Montant des engagements financiers.

a) Une indication distincte est fournie pour les engagements :

- consentis à l'égard d'entités liées ;
- en matière de pensions ou d'indemnités assimilées ;
- assortis de sûretés réelles ;
- concernant les effets de commerce escomptés non échus ;
- pris fermes sur titres de capital et non inscrits au bilan, ainsi que les engagements résultant de contrats qualifiés de « portage ». Si la confidentialité des affaires ne doit en aucun cas conduire à omettre l'information, des modalités peuvent toutefois être recherchées dès lors qu'elles n'altèrent pas la qualité de l'information ;
- consentis de manière conditionnelle.

b) Engagements pris en matière de crédit-bail, informations particulières à fournir :

- valeur des biens pris en crédit-bail au moment de la signature du contrat ;
- montant des redevances afférentes à l'exercice ainsi que le montant cumulé des redevances des exercices précédents ;
- dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos s'ils avaient été acquis par l'entité ainsi que le montant cumulé des amortissements qui auraient été effectués au titre des exercices précédents ;
- évaluation des redevances restant à payer ainsi que du prix d'achat résiduel de ces biens stipulé aux contrats.

Les informations prévues aux alinéas précédents sont ventilées selon les postes du bilan dont auraient relevé les biens concernés ; les informations prévues au dernier alinéa sont ventilées selon les échéances à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans.

c) Pour les sociétés émettrices de certificats de valeur garantie, de bons de cession de valeur garantie et instruments assimilés, entre l'émission des titres et leur échéance :

- valeur de marché des titres à la date d'arrêté des comptes,
- nombre de titres non rachetés pour annulation à cette date,
- caractéristiques des titres émis,
- montant maximum des engagements représentés par la garantie.

531-2/10 - Commentaires sur les éventuelles dérogations, en matière de frais de recherche et de développement, aux règles :

- d'amortissement sur une durée maximale de cinq ans ;
- de non distribution de bénéfice aussi longtemps que l'amortissement n'est pas achevé.

531-2/11 - Indication sur les montants inscrits au poste "Fonds commercial" et sur les modalités de comptabilisation de leur dépréciation définitive ou non.

531-2/12 - Indication, pour chaque poste d'éléments fongibles de l'actif circulant, de la différence, lorsqu'elle est importante, entre :

- d'une part, leur évaluation suivant la méthode pratiquée ;
- d'autre part, leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu à la clôture des comptes.

531-2/13 - (Règlement n°2004-06 du CRC) - Coûts d'emprunt

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks.

- traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.
- montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs.
- taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).

531-2/14 - Précisions sur la nature, le montant et le traitement :

- des frais d'établissement ;
- des produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
- des écarts de conversion en monnaie nationale d'éléments chiffrés en devises ;
- des produits et charges imputables à un autre exercice ;
- des biens acquis ou produits conjointement pour un coût global ;
- des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun ;
- des produits exceptionnels et des charges exceptionnelles ;
- des transferts de charges ;
- des créances résultant du report en arrière des déficits.

TITRE V – DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

531-2/15 - Ventilation du chiffre d'affaires :

- par catégories d'activités ;
- par marchés géographiques ;

dans la mesure où ces catégories d'activités ou marchés diffèrent entre eux de façon très importante.

L'entité qui a opté pour l'indication dans l'annexe du montant des produits des activités courantes, joint un tableau de rapprochement chiffré avec le montant net du chiffre d'affaires.

531-2/16 - Montant détaillé des frais accessoires d'achat lorsqu'ils n'ont pas été enregistrés dans les comptes de charges par nature prévus à cet effet.

531-2/17 - Répartition du montant global des impôts sur le bénéfice entre le résultat courant et le résultat exceptionnel en précisant notamment les bases et taux d'imposition ainsi que les crédits d'impôts, avoirs fiscaux et imputations diverses.

531-2/18 - Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs liées à la législation fiscale et concernant :

- les immobilisations ;
- les actifs circulants.

531-2/19 - Indication, même approximative, de la mesure dans laquelle le résultat a été affecté par des évaluations dérogatoires en vue d'obtenir des allègements fiscaux.

531-2/20 - Montant des dettes et créances d'impôts différées provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges.

Lorsque ces montants proviennent d'évaluations visées au 18 ci-dessus des indications sont données.

531-2/21 - Valeur estimative du portefeuille de titres immobilisés de l'activité de portefeuille par critères d'évaluation, variation de ce portefeuille. Cette information doit être présentée selon les formes les plus appropriées, et notamment au moyen des tableaux figurant sous l'article 532-6.

531-2/22 - (Règlement n°2004-15 du CRC) - Informations sur l'ensemble des transactions effectuées sur les marchés de produits dérivés, dès lors qu'elles représentent des valeurs significatives. - Informations à donner sur les instruments financiers dérivés.

Pour chaque catégorie d'instruments financiers dérivés :

- a) La juste valeur des instruments, si cette valeur peut être déterminée par référence à une valeur de marché ou par application de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.
- b) Les indications sur le volume et la nature des instruments.

531-2/23 - Informations données par les sociétés émettrices de bons de souscription.

a) Bons de souscription d'actions jusqu'à la date de péremption des bons :

- modalités d'émission : montant de l'émission, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice,
- mouvements sur les bons : nombre de bons exercés et montant reçus, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, augmentation de capital potentielle en nombre d'actions et en valeur, évolution des cours des bons et des actions,
- effet de la dilution potentielle sur le bénéfice par action.

Chapitre III – Modèles de comptes annuels - Annexe

b) Bons de souscription d'obligations jusqu'à la date de péremption des bons :

- modalités d'émission : montant de l'émission, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice,
- mouvements sur les bons : nombre de bons exercés et montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, nouvel emprunt potentiel en valeur et en nombre d'obligations, évolution des cours des bons et des obligations.

c) Obligations à bons de souscription d'obligations jusqu'à l'échéance des obligations et à la date de péremption des bons :

- modalités d'émission : montant de l'émission, nombre et valeur nominale des obligations, modalités de remboursement, taux d'intérêt, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice,
- mouvements sur les obligations : nombre d'obligations en circulation, encours, nombre d'obligations rachetées ou amorties dans l'annexe, incidence éventuelle sur le résultat du rachat d'obligations, évolution des cours des obligations pendant l'exercice écoulé,
- mouvements sur les bons ; nombre de bons exercés et montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, évolution des cours des bons.

d) Obligations à bons de souscription d'actions jusqu'à l'échéance des obligations et à la date de péremption des bons :

- modalités d'émission : montant de l'émission, nombre et valeur nominale des obligations, modalités de remboursement, taux d'intérêt, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice,
- mouvements sur les obligations : nombre d'obligations en circulation, encours, nombre d'obligations rachetées ou amorties dans l'exercice, incidence éventuelle sur le résultat du rachat d'obligations, évolution des cours des obligations pendant l'exercice écoulé,
- mouvements sur les bons : nombre de bons exercés, montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, augmentation de capital potentielle en nombre d'actions et en valeur, évolution des cours des bons et des actions,
- effet de la dilution potentielle sur le bénéfice par action ;

e) Actions à bons de souscription d'actions jusqu'à la date de péremption de ces bons : mêmes informations que celles prévues au a) de la présente rubrique.

531-2/24 - Informations relatives aux opérations de désendettement de fait.

L'entité qui transfère le service de la dette indique, lors de la réalisation de l'opération, ses conséquences financières et son coût global. Jusqu'à l'extinction juridique de la dette, elle fournit des informations sur l'opération, notamment le montant restant à rembourser inclus dans les engagements financiers.

TITRE V – DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

L'entité chargée du service de la dette fournit une information sur l'opération jusqu'à l'extinction de la dette.

531-2/25 - Remises accordées à un débiteur par ses créanciers dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises.

Inscription dans l'annexe du débiteur et dans celle du créancier d'informations relatives :

- aux remises et/ou aux réductions obtenues ou accordées,
- aux engagements financiers futurs donnés ou reçus.

531-2/26 - Informations relatives à la vente à réméré :

- mention par le cédant de l'engagement reçu du cessionnaire, par nature de titres, et le prix convenu ;
- mention par le cessionnaire de l'engagement donné au cédant, par nature de titres, et le prix convenu. En cas de décote de la valeur actuelle des titres, le motif de la non-constitution d'une provision est précisé.

531-2/27 - (Règlement n°99-08 du CRC) – Informations relatives aux contrats à long terme

L'entité décrit les modalités d'application des principes comptables relatifs aux contrats à long terme, le cas échéant par catégorie de contrats, en précisant notamment :

- l'inclusion éventuelle, dans les charges imputables, de charges financières ;
- le montant des provisions pour pertes à terminaison ainsi que leur variation au cours de l'exercice ;
- dans le cas où l'entité n'est pas en mesure de déterminer la provision correspondant à l'hypothèse de perte la plus probable, la description du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible ;
- dans le cas où l'entité n'est pas en mesure d'estimer de façon raisonnable le montant d'une quelconque provision pour perte à terminaison, l'existence et la nature de l'incertitude ;
- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement lorsque l'entité applique la méthode à l'avancement ;
- la prise en compte éventuelle, pour la détermination de l'effet du changement de méthode, de l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement.

531-2/28 - (Règlement n°2003-01 du CRC) – Les entreprises mentionnent en annexe les montants maintenus en produits et charges relatifs aux opérations d'échange, dont au moins un des lots échangés concerne une prestation publicitaire, pour chaque exercice présenté.

Pour les opérations d'échange mentionnées à l'alinéa ci-dessus, dont la valeur vénale n'a pu être déterminée de façon fiable, une information est fournie sur le volume et le type de publicité (ou autre) accordé ou obtenu

531-2/29 - (Règlement n°2004-01 du CRC) – Pour les opérations de fusion et opérations assimilées, la société doit mentionner les informations prévues dans l'annexe 1 au règlement n°99-03.

531-3. – Outre les informations mentionnées aux articles 531-1 et 531-2, les entités fournissent les informations suivantes, dès lors qu'elles sont significatives :

- Modalités d'amortissement des primes de remboursement d'emprunt.
- Identité de l'entité qui inclut l'entité dans son périmètre de consolidation par intégration globale.
- Liste des sociétés dans lesquelles l'entité détient au moins 10 % des actions.
- Tableau des divergences constatées entre la variation des capitaux propres au cours de l'exercice et le résultat dudit exercice.
- Nombre et valeur nominale des actions et parts sociales :
 - émises pendant l'exercice ;
 - composant le capital social, le cas échéant, par catégories ;
 - accompagné d'un état des réserves affectées à la contrepartie de la valeur comptable des actions détenues par la société elle-même ou par une personne morale agissant pour son compte.
- Parts bénéficiaires, obligations convertibles, échangeables, et titres similaires émis par la société avec indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale, et de l'étendue des droits qu'il confèrent.
- Mention du nombre et de la valeur des actions propres détenues à la fin de l'exercice ainsi que les mouvements intervenus au cours de l'exercice tant au compte 502, que 2771 et 2772. Mention le cas échéant de la dépréciation qui serait constatée sur les titres inscrits au compte 2772 s'ils suivaient les règles d'évaluation habituelles pour les titres immobilisés.
- Effectif moyen employé pendant l'exercice par catégories. L'effectif moyen employé s'entend de l'effectif moyen, salarié d'une part, et mis à disposition de l'entité pendant l'exercice d'autre part.
- Pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, montant global, pour chaque catégorie :
 - des avances et crédits alloués avec indication des conditions consenties et des remboursements opérés pendant l'exercice, ainsi que le montant des engagements pris pour leur compte ;
 - des rémunérations allouées ainsi que le montant des engagements contractés pour pensions de retraite à leur profit.
- Pour les sociétés intégrées fiscalement, les indications minimales sont les suivantes :
 - les modalités de répartition de l'impôt sur les sociétés assis sur le résultat d'ensemble du groupe,
 - la différence entre l'impôt comptabilisé et l'impôt pour le paiement duquel l'entreprise est solidaire,
 - la différence entre l'impôt comptabilisé et l'impôt qui aurait été supporté en l'absence d'intégration fiscale,
 - les déficits reportables,
 - la nature et le contenu spécifiques de la rubrique "Impôts sur les bénéfices".

Section 2
Informations de l'annexe présentées sous forme de tableau
Sous-section 1
Système de base

532-1. - TABLEAU DES IMMOBILISATIONS

I. Cadre général

SITUATIONS ET MOUVEMENTS (b)	A	B	C	D
RUBRIQUES (a)	VALEUR BRUTE A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS	DIMINUTIONS	VALEUR BRUTE A LA CLOTURE DE L'EXERCICE (c)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
TOTAL				

(a) A développer si nécessaire selon la nomenclature des postes du bilan. Lorsqu'il existe des frais d'établissement, ils font l'objet d'une ligne séparée.

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].

(c) La valeur brute à la clôture de l'exercice est la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$).

II. Aménagement du cadre général

1 - Développement de la colonne B (augmentations) →

Augmentations de l'exercice	Ventilation des augmentations				
	Virements		Entrées		
	De poste à poste	Provenant de l'actif circulant	Acquisitions	Apports	Créations

2 - Développement de la colonne C (diminutions) →

Diminutions de l'exercice	Ventilation des diminutions				
	Virements		Sorties		
	De poste à poste	A destination de l'actif circulant	Cessions	Scissions	Mises hors service

532-2. - TABLEAU DES AMORTISSEMENTS ET DES DEPRECIATIONS

532-2-1 - TABLEAU DES AMORTISSEMENTS – (Règlement n°2002-10 du CRC)

I. Cadre général

RUBRIQUES (a)	SITUATIONS ET MOUVEMENTS (b)			
	A	B	C	D
	AMORTISSEMENTS CUMULES AU DEBUT DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS : DOTATIONS DE L'EXERCICE	DIMINUTIONS D'AMORTISSEMENTS DE L'EXERCICE	AMORTISSEMENTS CUMULES A LA FIN DE L'EXERCICE (c)
Immobilisations incorporelles.....				
Immobilisations corporelles.....				
Immobilisations financières.....				
TOTAL				

(a) A développer si nécessaire selon la même nomenclature que celle du tableau des immobilisations.

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].

(c) Les amortissements cumulés à la fin de l'exercice sont égaux à la somme algébrique des colonnes précédentes (A + B - C = D).

II. Aménagement du cadre général

1 - Développement de la colonne B (augmentations) →

Dotations de l'exercice	Ventilation des dotations			
	Compléments liés à une réévaluation	Sur éléments amortis selon mode linéaire	Sur éléments amortis selon autre mode	Dotations exceptionnelles

2 - Développement de la colonne C (diminutions) →

Diminutions de l'exercice	Ventilation des diminutions		
	Éléments transférés à l'actif circulant	Éléments cédés	Éléments mis hors service

532-2-2 - TABLEAU DES DEPRECIATIONS

(Règlements n°2002-10 et n°2005-09 du CRC)

RUBRIQUES (a)	Situations et mouvements (b)			
	A	B	C	D
	Dépréciations au début de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions reprises de l'exercice	Dépréciations à la fin de l'exercice (c)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Stocks				
Créances				
TOTAL				

(a) A développer si nécessaire.

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin.

(c) Le montant des dépréciations à la fin de l'exercice est égal à la somme algébrique des colonnes précédentes

(A + B - C = D).

532-3. - TABLEAU DES PROVISIONS – (Règlement n°2005-09 du CRC)

I. Cadre général

SITUATIONS ET MOUVEMENTS (b)	A	B	C	D
RUBRIQUES (a)	PROVISIONS AU DEBUT DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS : DOTATIONS DE L'EXERCICE	DIMINUTIONS REPRISES DE L'EXERCICE	PROVISIONS A LA FIN DE L'EXERCICE (c)
Provisions réglementées				
Provisions pour risques.....				
Provisions pour charges.....				
TOTAL				

(a) A développer si nécessaire (le cas échéant de mettre en évidence entre autres les provisions pour pensions et obligations similaires, les provisions pour impôts, les provisions pour renouvellement des immobilisations concédées...).

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].

(c) Le montant des provisions à la fin de l'exercice est égal à la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$).

II. Aménagement du cadre général

1 - Développement de la colonne B (augmentations) →

Dotations de l'exercice	Ventilation des dotations		
	Exploitation	Financier	Exceptionnel

2 - Développement de la colonne C (diminutions) →

Reprises de l'exercice	Ventilation des reprises		
	Exploitation	Financier	Exceptionnel

**532-4. - ETAT DES ECHEANCES DES CREANCES ET DES DETTES
A LA CLOTURE DE L'EXERCICE**

Créances (a)	Montant brut	Liquidité de l'actif		Dettes (b)	Montant brut	Degré d'exigibilité du passif		
		Echéances à moins 1 an	Echéances à plus 1 an			Echéances à moins 1 an	Echéances	
							à plus 1 an	à plus 5 ans
Créances de l'actif immobilisé : Créances rattachées à des participations..... Prêts (1) Autres Créances de l'actif circulant : Créances Clients et Comptes rattachés Autres Capital souscrit - appelé, non versé..... Charges constatées d'avance.....				Emprunts obligataires convertibles (2) Autres emprunts obligataires (2)..... Emprunts (2) et dettes auprès des établissements de crédit dont : - à 2 ans au maximum à l'origine - à plus de 2 ans à l'origine..... Emprunts et dettes financières divers (2) (3) Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés..... Dettes fiscales et sociales..... Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés.. Autres dettes (3) Produits constatés d'avance.....				
TOTAL				TOTAL				
(1) Prêts accordés en cours d'exercice Prêts récupérés en cours d'exercice				(2) Emprunts souscrits en cours d'exercice Emprunts remboursés en cours d'exercice (3) Dont envers les associés (indication du poste concerné)				

(a) Non compris les avances et acomptes versés sur commandes en cours

(b) Non compris les avances et acomptes reçus sur commandes en cours

532-5. - TABLEAU DES FILIALES ET PARTICIPATIONS

Informations financières (5) Filiales et participations (1)	Capital (6)	Réserves et report à nouveau avant affectation des résultats (6) (10)	Quote-part du capital détenue (en pourcentage)	Valeurs comptables des titres détenus (8)		Prêts et avances consentis par la société et non encore remboursés (9)	Montant des cautions et avals donnés par la société	Chiffre d'affaires hors taxes du dernier exercice écoulé (7) (10)	Résultats (bénéfice ou perte du dernier exercice clos) (10)	Dividendes encaissés par la société au cours de l'exercice	Observations
				Brute	Nette						
A. Renseignements détaillés concernant les filiales et les participations ci-dessus (2) (3). 1. Filiale (à détailler) (+ de 50 % du capital détenu par la société). 2. Participations (à détailler)..... (10 à 50 % du capital détenu par la société).											
B. Renseignements globaux concernant les autres filiales ou participations. 1. Filiales non reprises au § A. a. Filiales françaises (ensemble) b. Filiales étrangères (ensemble) (4) 2. Participations non reprises au § A. a. Dans des sociétés françaises (ensemble) b. Dans des sociétés étrangères (ensemble)											

(1) Pour chacune des filiales et des entités, avec lesquelles la société a un lien de participation, indiquer s'il y a lieu le numéro d'identification national (numéro SIREN).

(2) Dont la valeur d'inventaire excède un certain pourcentage (déterminé par la réglementation) du capital de la société astreinte à la publication. Lorsque la société a annexé à son bilan, un bilan des comptes consolidés conformément à la réglementation, cette société ne donne des renseignements que globalement (§ B) en distinguant (a) filiales françaises (ensemble) et (b) filiales étrangères (ensemble).

(3) Pour chaque filiale et entité avec laquelle la société a un lien de participation indiquer la dénomination et le siège social.

(4) Les filiales et participations étrangères qui, par suite d'une dérogation, ne seraient pas inscrites au § A sont inscrites sous ces rubriques.

(5) Mentionner au pied du tableau la parité entre l'euro et les autres devises.

(6) Dans la monnaie locale d'opération.

(8) Si le montant inscrit a été réévalué, indiquer le montant de l'écart de réévaluation dans la colonne Observations.

(9) Mentionner dans cette colonne le total des prêts et avances (sous déduction des remboursements) à la clôture de l'exercice et, dans la colonne Observations, les provisions constituées le cas échéant.

(10) S'il s'agit d'un exercice dont la clôture ne coïncide pas avec celle de l'exercice de la société, le préciser dans la colonne Observations.

**532-6 – TABLEAUX DU PORTEFEUILLE DE TIAP
VALEUR ESTIMATIVE DU PORTEFEUILLE DE TIAP**

Exercice Décomposition de la valeur estimative	Montant à l'ouverture de l'exercice			Montant à la clôture de l'exercice		
	Valeur comptable brute	Valeur comptable nette	Valeur estimative	Valeur comptable brute	Valeur comptable nette	Valeur estimative
Fractions du portefeuille évaluées :						
- au coût de revient						
- au cours de bourse.....						
- d'après la situation nette.....						
- d'après la situation nette réestimée						
- d'après une valeur de rendement ou de rentabilité						
- d'après d'autres méthodes (à préciser)						
Valeur estimative du portefeuille						

VARIATION DE LA VALEUR DU PORTEFEUILLE DE TIAP

Mouvements de l'exercice	Valeur du portefeuille	Valeur comptable nette	Valeur estimative
Montant à l'ouverture de l'exercice.....			
Acquisition de l'exercice			
Cession de l'exercice (en prix de vente).....			
Reprises de dépréciations sur titres cédés.....			
Plus-values sur cessions de titres :			
- détenus au début de l'exercice			
- acquis dans l'exercice			
Variation de la dépréciation du portefeuille			
Autres variations de plus-values latentes :			
- sur titres acquis dans l'exercice			
- sur titres acquis antérieurement.....			
Autres mouvements comptables (à préciser)			
Montant à la clôture de l'exercice.....			

Sous-section 2
Système développé

532-7. - TABLEAU DES SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION – (Règlement n°2005-09 du CRC)

Produits (Colonne 1)		Charges (Colonne 2)		Soldes intermédiaires (Colonne 1 - Colonne 2)	N	N-1
Ventes de marchandises.....	.....	Coût d'achat des marchandises vendues .....	.....	• Marge commerciale.....	.....	.....
Production vendue .....	.....	ou Déstockage de production (a).....	.....		
Production stockée.....	.....				
Production immobilisée.....	.....			• Production de l'exercice .....	.....	.....
Total	.....	Total	.....		
• Production de l'exercice.....	.....	Consommation de l'exercice en provenance.....	.....		
• Marge commerciale .....	.....	de tiers	.....	• Valeur ajoutée		
Total	.....		.....
• Valeur ajoutée	.....	Impôt, taxes et versements assimilés (b) .....	.....		
Subventions d'exploitation.....	.....	Charges de personnel .....	.....	• Excédent brut (ou insuffisance brute)		
Total	.....	Total	.....	d'exploitation	.....	.....
• Excédent brut d'exploitation .....	.....	• ou Insuffisance brute d'exploitation.....	.....		
Reprises sur charges et transferts de charges .....	.....	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions .....	.....		
Autres produits .....	.....	Autres charges.....	.....	• Résultat d'exploitation (bénéfice ou perte).....	.....	.....
Total	.....	Total	.....		
• Résultat d'exploitation .....	.....	• ou Résultat d'exploitation .....	.....		
Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun.....	.....	Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun.....	.....	• Résultat courant avant impôts (bénéfice ou perte)	.....	.....
Produits financiers .....	.....	Charges financières .....	.....		
Total	.....	Total	.....	• Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte) .....	.....	.....
Produits exceptionnels.....	.....	Charges exceptionnelles .....	.....		
• Résultat courant avant impôts.....	.....	• ou Résultat courant avant impôts.....	.....		
Résultat exceptionnel.....	.....	• ou Résultat exceptionnel.....	.....		
Total	.....	Participation des salariés .....	.....		
		Impôts sur les bénéfices .....	.....	Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) (c) .....	.....	.....
		Total	.....		
Produits des cessions d'éléments d'actif.....	.....	Valeur comptable des éléments cédés .....	.....	Plus-values et moins-values sur cessions d'éléments d'actif.....	.....	.....

(a) En déduction des produits dans le compte de résultat.

(b) Pour le calcul de la valeur ajoutée, sont assimilés à des consommations externes, les impôts indirects à caractère spécifique inscrits au compte 635 "Impôts, taxes et versements assimilés" et acquittés lors de la mise à la consommation des biens taxables.

(c) Soit total général des produits - total général des charges.

532-8. - DETERMINATION DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT

(à partir des postes du compte de résultat)

– (Règlement n°2005-09 du CRC) –

Excédent brut d'exploitation (ou insuffisance brute d'exploitation)
+ Transferts de charges (d'exploitation)
+ Autres produits (d'exploitation)
- Autres charges (d'exploitation)
± Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun
+ Produits financiers (a)
- Charges financières (b)
+ Produits exceptionnels (c)
- Charges exceptionnelles (d)
- Participation des salariés aux résultats
- Impôts sur les bénéfices
= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT

(a) Sauf reprises sur dépréciations et provisions.

(b) Sauf dotations aux amortissements, dépréciations et provisions financiers.

(c) Sauf : - produits des cessions d'immobilisations;

- quotes-parts des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice ;

- reprises sur dépréciations et provisions exceptionnelles.

(d) Sauf : - valeur comptable des immobilisations cédées ;

- dotations aux amortissements, dépréciations et provisions exceptionnels.

532-9. - MODELE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES

I - Tableau de financement en compte

EMPLOIS	Exercice N	Exercice N-1	RESSOURCES	Exercice N	Exercice N-1
Distributions mises en paiement au cours de l'exercice			Capacité d'autofinancement de l'exercice		
Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé :			Cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé :		
Immobilisations incorporelles			Cessions d'immobilisations :		
Immobilisations corporelles			- incorporelles		
Immobilisations financières			- corporelles.....		
Charges à répartir sur plusieurs exercices (a) ..			Cessions ou réductions d'immobilisations financières		
Réduction des capitaux propres (réduction de capital, retraits).....			Augmentation des capitaux propres :		
			Augmentation de capital ou apports		
			Augmentation des autres capitaux propres .		
Remboursements de dettes financières (b).....			Augmentation des dettes financières (b) (c)		
Total des emplois	X	X	Total des ressources	X	X
Variation du fonds de roulement net global (ressource nette).....			Variation du fonds de roulement net global (emploi net)		

(a) Montant brut transféré au cours de l'exercice.

(b) Sauf concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques

(c) Hors primes de remboursement des obligations

MODELE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES
II - Tableau de financement en compte

Variation du fonds de roulement net global	Exercice N			Exercice N-1
	Besoins 1	Dégagement 2	Solde 2 - 1	Solde
Variation "Exploitation" :				
Variation des actifs d'exploitation :				
Stocks et en-cours				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances Clients, Comptes rattachés et autres créances d'exploitation (a)				
Variation des dettes d'exploitation :				
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours				
Dettes Fournisseurs, Comptes rattachés et autres dettes d'exploitation (b)				
Totaux	X	X		
A Variation nette "Exploitation" (c)			± X	± X
Variation "Hors exploitation" :				
Variation des autres débiteurs (a) (d)				
Variation des autres créditeurs (b)				
Totaux	X	X		
B. Variation nette "Hors exploitation" (c)			± X	± X
Total A + B :				
Besoins de l'exercice en fonds de roulement			- X	- X
ou				
Dégagement net de fonds de roulement dans l'exercice			+ X	+ X
Variation "Trésorerie"				
Variation des disponibilités				
Variation des concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques				
Totaux	X	X		
C. Variation nette "Trésorerie" (c)			± X	± X
Variation du fonds de roulement net global				
(Total A + B + C) :				
Emploi net			-	-
ou				
Ressource nette			+	+

(a) Y compris charges constatées d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.

(b) Y compris produits constatés d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.

(c) Les montants sont assortis du signe (+) lorsque les dégagements l'emportent sur les besoins et du signe (-) dans le cas contraire.

(d) Y compris valeurs mobilières de placement.

Nota. - Cette partie II du tableau peut être adaptée au système de base. Dans ce cas, les variations portent sur l'ensemble des éléments ; aucune distinction n'est faite entre exploitation et hors exploitation.

532-10. - MODELE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES

Tableau de financement en liste

Calcul de la variation du fonds de roulement net global	Exercice N-1	Exercice N
Ressources durables :		
Capacité d'autofinancement de l'exercice.....		
Cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé :		
Cessions d'immobilisations :		
- incorporelles		
- corporelles		
Cessions ou réductions d'immobilisations financières.....		
Augmentation des capitaux propres :		
Augmentation de capital ou apports.....		
Augmentation des autres capitaux propres		
Augmentation des dettes financières (a) (b)		
Total des ressources (I).....	X	X
Emplois stables :		
Distributions mises en paiement au cours de l'exercice		
Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé :		
Immobilisations incorporelles.....		
Immobilisations corporelles.....		
Immobilisations financières		
Charges à répartir sur plusieurs exercices (c).....		
Réductions des capitaux propres (réduction de capital, retraits).....		
Remboursements de dettes financières (a).....		
Total des emplois (II).....	X	X
Variation du fonds de roulement net global :		
Ressource nette (I - II).....	+	+
<i>ou</i>		
Emploi net (II-I)	-	-

(a) Sauf concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques.

(b) Hors primes de remboursement des obligations.

(c) Montant brut transféré dans l'exercice.

MODELE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES

Tableau de financement en liste

Utilisation de la variation du fonds de roulement net global	Exercice N-1	Exercice N
Variation "Exploitation" :		
Variation des actifs d'exploitation (a)		
Stocks et en-cours		
Avances et acomptes versés sur commandes		
Créances clients, comptes rattachés et autres créances d'exploitation (b).....		
Variation des dettes d'exploitation (c).....		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes fournisseurs, comptes rattachés et autres dettes d'exploitation (d)		
A. Besoin de l'exercice en fonds de roulement pour l'exploitation....	-	-
ou		
Dégagement de fonds de roulement par l'exploitation au cours de l'exercice	+	+
Variation "Hors exploitation" :		
Variation des autres débiteurs (a) (b) (e)		
Variation des autres créditeurs (c) (d)		
B. Besoin de l'exercice en fonds de roulement "Hors exploitation" ..	-	-
ou		
Dégagement de fonds de roulement "Hors exploitation" au cours de l'exercice	+	+
Variation "Trésorerie" :		
Variation des disponibilités (a).....		
Variation des concours bancaires courants et des soldes créditeurs de banque (c)		
C. Variation nette de trésorerie.....	+ ou -	+ ou -
Utilisation de la variation du fonds de roulement net global (A + B + C) :		
Emploi net (f)	-	-
ou		
Ressource nette (g).....	+	+

(a) Les augmentations des éléments d'actif concernés engendrent des besoins en fonds de roulement qui seront affectés du signe (-). Inversement, les diminutions de ces éléments dégagent des ressources en fonds de roulement qui seront affectées du signe (+).

(b) Y compris charges constatées d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.

(c) Les augmentations des éléments de passif concernés dégagent des ressources en fonds de roulement qui seront affectées du signe (+). Inversement, les diminutions de ces éléments engendrent des besoins en fonds de roulement qui seront affectées du signe (-).

(d) Y compris produits constatés d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.

(e) Y compris valeurs mobilières de placement.

(f) Emploi net égal à la ressource nette dégagée par le calcul I - II précédent.

(g) Ressource nette égale à l'emploi net dégagé par le calcul II - I précédent.

532-11. – Les personnes morales bénéficiant d’une présentation simplifiée de leurs comptes annuels ne sont pas tenues de mentionner dans l’annexe les informations énumérées ci-après :

- 1- Commentaires du poste « Frais d’établissement » ;
- 2- Indications relatives aux engagements pris en matière de crédit-bail, à l’exception de l’évaluation du montant total des redevances restant à payer en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier de celles de crédit-bail immobilier ;
- 3- Montant des rémunérations allouées au titre de l’exercice aux membres des organes d’administration, de direction et de surveillance à raison de leurs fonctions ;
- 4- Obligations convertibles échangeables en titres similaires avec indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et des droits qu’ils confèrent ;
- 5- Ventilation de l’impôt entre la partie imputable aux éléments exceptionnels du résultat et la partie imputable aux autres éléments ;
- 6 - Ventilation du montant net du chiffre d’affaires par secteur d’activité et par marché géographique ;
- 7- Ventilation par catégorie de l’effectif moyen, salarié d’une part et mis à disposition de l’entité pendant l’exercice d’autre part ;
- 8- Indication de la mesure dans laquelle le résultat de l’exercice a été affecté par l’application de dispositions fiscales ;
- 9- Indication des accroissements et des allègements de la dette future d’impôt provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges.

532-12. – Les personnes physiques ne sont pas tenues de mentionner dans l’annexe les informations énumérées ci-après.

- 1- Pour chaque poste du bilan concernant les éléments fongibles de l’actif circulant, indication de la différence entre l’évaluation figurant au bilan et celle qui résulterait des derniers prix du marché connus à la clôture des comptes ;
- 2- Commentaires du poste « Frais d’établissement » ;
- 3 - Liste des filiales et participations ;
- 4- Nombre et valeur nominale des actions, parts sociales et autres titres composant le capital social ;
- 5- Parts bénéficiaires avec indication de leur nombre, de leur valeur et des droits qu’elles confèrent ;
- 6- Identité de toute société établissant des comptes consolidés dans lesquels les comptes annuels de la société concernée sont inclus ;
- 7- Indication de la fraction des immobilisations financières, des créances et des dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant les entités liées ;
- 8- Montant des engagements pris en matière de pensions, compléments de retraite et indemnités assimilées ;
- 9- Indications relatives aux engagements pris en matière de crédit-bail, à l’exception de l’évaluation du montant total des redevances restant à payer en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier de celles de crédit-bail immobilier ;

TITRE V – DOCUMENTS DE SYNTHESE

- 10- Montant des avances et des crédits alloués aux dirigeants sociaux ;
- 11- Montant des rémunérations allouées au titre de l'exercice aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance à raison de leurs fonctions ;
- 12- Obligations convertibles, échangeables en titres similaires avec indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et des droits qu'ils confèrent ;
- 13- Ventilation de l'impôt entre la partie imputable aux éléments exceptionnels du résultat et la partie imputable aux autres éléments ;
- 14- Ventilation du montant net du chiffre d'affaires par secteur d'activité et par marché géographique ;
- 15- Ventilation par catégorie de l'effectif moyen, salarié d'une part et mis à disposition de l'entité pendant l'exercice d'autre part ;
- 16- Indication de la mesure dans laquelle le résultat de l'exercice a été affecté par l'application des dispositions fiscales ;
- 17- Indication des accroissements et des allègements de la dette future d'impôt provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges.

ANNEXE 1 AU RÈGLEMENT N°99-03

(RÈGLEMENT N°2004-01 DU CRC)

**COMPTABILISATION ET ÉVALUATION DES OPÉRATIONS DE FUSIONS
ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES, RÉMUNÉRÉES PAR DES TITRES ET
RETRACÉES DANS UN TRAITÉ D'APPORT, Y COMPRIS LES
CONFUSIONS DE PATRIMOINE
(CF. ARTICLE 321-2.I-B)**

(Complété par le règlement n°2004-13 relatif au traitement comptable
des fusions et opérations assimilées des banques sous statut coopératif)

1 - Champ d'application

Le règlement s'applique à la comptabilisation dans les comptes individuels, de toutes les opérations de fusions et opérations assimilées rémunérées par des titres et retracées dans un traité d'apport prévu à l'article L 236-6 du code de commerce.

- **Fusion de sociétés : opération ainsi définie à l'article L 236-1 alinéa 1^{er} du code de commerce « une ou plusieurs sociétés peuvent, par voie de fusion, transmettre leur patrimoine à une société existante ou à une nouvelle société qu'elles constituent ».** La fusion est une opération par laquelle une société disparaît, soit lors de son absorption par une autre société (fusion absorption), soit parce qu'elle participe avec d'autres personnes morales à la constitution d'une nouvelle société (fusion par constitution d'une nouvelle société).
- **Fusion simplifiée : opération correspondant à l'absorption par une société, d'une ou plusieurs de ses filiales détenues à 100%.**
- **Apport partiel d'actifs constituant une branche d'activité : opération par laquelle une société apporte un ensemble d'actifs et de passifs constituant une branche autonome à une autre personne morale et reçoit en échange des titres remis par la société bénéficiaire des apports.**

Les apports de titres de participation représentatifs du contrôle (cf. §.4.1 « analyse des situations de contrôle ») de cette participation sont assimilés à des apports partiels d'actifs constituant une branche d'activité et entrent dans le champ d'application du présent règlement. Les autres apports de titres sont évalués à la valeur vénale.

Les apports d'actifs isolés exclus du champ d'application du présent règlement sont évalués comme des échanges à la valeur vénale.

- **Scission de sociétés : opération définie à l'article L 236-1 alinéa 2 du code de commerce comme une transmission du patrimoine d'une société « à plusieurs sociétés ».**
- **Confusion de patrimoine : cette opération visée à l'article 1844-5 du code civil conduit à la dissolution d'une société dont toutes les parts sont réunies en une seule main et entraîne la transmission universelle de son patrimoine à l'associé unique, sans qu'il y ait lieu à liquidation.** Bien qu'un traité d'apport ne soit pas expressément prévu pour ces opérations, elles doivent suivre le même traitement comptable (cf.§.7).

2 - Principe d'inscription des apports dans les comptes de la société bénéficiaire

Les apports sont inscrits dans les comptes de la société bénéficiaire pour les valeurs figurant dans le traité d'apport. Ces valeurs sont déterminées selon les modalités exposées aux §§.4.3 et 4.4 du présent règlement.

3 - Définitions

- **Société absorbante ou société bénéficiaire des apports : société qui reçoit les apports en vertu du traité d'apport et qui remet des titres en rémunération desdits apports.**
- **Société absorbée ou société apporteuse : société qui transfère à la société absorbante ou à la bénéficiaire des apports, les actifs et les passifs mentionnés dans le traité d'apport.**
- **Société initiatrice : société qui d'un point de vue économique prend l'initiative des opérations et prend le contrôle :**
 - du capital d'une autre société ou renforce son contrôle sur celui-ci ;
 - d'une branche d'activité apportée par une autre société.
- **Société cible : société (ou branche d'activité) qui d'un point de vue économique, passe sous le contrôle de la société initiatrice, ou dont le contrôle est renforcé.**

4 - Méthodologie d'évaluation des apports

Le présent règlement concerne les modalités d'évaluation des apports et ne vise pas celles retenues pour le calcul de la parité.

Les apports sont évalués à la valeur comptable ou à la valeur réelle, selon la situation de contrôle au moment de l'opération et le sens de l'opération.

4.1 - Analyse de la situation de contrôle au moment de l'opération

Pour chaque opération (qui ne peut concerner que des personnes morales), il convient de déterminer s'il s'agit :

- **d'opérations impliquant des sociétés sous contrôle commun, i.e. une des sociétés participant à l'opération contrôle préalablement l'autre ou les deux sociétés sont préalablement sous le contrôle d'une même société-mère ;**
- **d'opérations impliquant des sociétés sous contrôle distinct, i.e. aucune des sociétés participant à l'opération ne contrôle préalablement l'autre ou ces sociétés ne sont pas préalablement sous le contrôle d'une même société-mère.**

En cas de filialisation d'une branche d'activité appelée à être cédée à une société sous contrôle distinct, la notion d'opération doit être analysée en tenant compte de l'objectif de cession qui préside à la filialisation. Cet objectif se matérialise par l'existence d'un engagement préalable de cession ou d'introduction en bourse en vigueur lors de la filialisation, conduisant à une perte de contrôle et mentionné explicitement dans le traité d'apport.

(Règlement n°2005-09 du CRC) - **La notion de contrôle d'une société est définie au paragraphe 1002 pour le contrôle exclusif et au paragraphe 1003 pour le contrôle conjoint du règlement n°99-02 du CRC relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques modifié par le règlement n°2004-03.** Ces règles sont reprises par le règlement n°99-07 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière modifié par le règlement n°2004-04 et le règlement n°2000-05 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural modifié par le règlement n°2004-05.

(Règlement n°2004-13 et 2005-09 du CRC) – Pour les réseaux d'établissement de crédit dotés d'un organe central, au sens de l'article L 511-31 du code monétaire et financier, le contrôle doit également s'apprécier au regard des dispositions du §.1001 et du §.1003 du règlement n°99-07 susvisé.

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

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

(Règlement n°2005-09 du CRC) - **« En cas d'opération de fusion ou assimilée entre deux sociétés sous contrôle conjoint, il convient de faire une distinction entre la situation de contrôle avant et après la fusion :**

- S'il y a modification du contrôle, c'est-à-dire passage d'une situation de contrôle conjoint à une situation de contrôle exclusif, avec prise de contrôle exclusif par l'une des sociétés, les apports doivent être évalués à la valeur réelle en raison de la prise de contrôle ;
- Si le contrôle reste conjoint, c'est-à-dire qu'après l'opération, la société issue de la fusion ou les sociétés en cas d'apports partiels d'actifs sont dans la même situation de contrôle conjoint qu'avant l'opération, les apports doivent être évalués à la valeur comptable car cette opération correspond à une simple restructuration interne ».

4.2 - Détermination du sens des opérations

4.2.1 - Opérations à l'endroit

Fusion à l'endroit : après la fusion, l'actionnaire principal de l'absorbante, bien que dilué (sauf dans les cas de fusion simplifiée), conserve son pouvoir de contrôle sur celle-ci :

- la cible est la société absorbée ;
- l'initiatrice est la société absorbante ou l'une de ses filiales.

Apport à l'endroit : après l'apport, l'actionnaire principal de la société bénéficiaire des apports, bien que dilué, conserve son pouvoir de contrôle sur celle-ci :

- la cible est la société dont une branche d'activité est apportée ;
- l'initiatrice est la société bénéficiaire des apports ou l'une de ses filiales.

4.2.2 - Opérations à l'envers

Fusion à l'envers : après la fusion, l'actionnaire principal de l'absorbée prend le contrôle de l'absorbante :

- la cible est la société absorbante ;
- l'initiatrice est la société absorbée ou sa société mère.

Apport à l'envers : après l'apport, la société apporteuse prend le contrôle de la société bénéficiaire des apports, ou renforce son contrôle sur celle-ci :

- la cible est la société bénéficiaire des apports ;
- l'initiatrice est la société apporteuse ou sa société mère.

4.3 - Principe de détermination de la valeur d'apport

Les apports sont évalués comme suit en fonction de la situation de la société absorbante ou de la bénéficiaire des apports et de l'existence ou non d'un contrôle commun entre les sociétés participant à l'opération :

- **Apports évalués à la valeur comptable**
 - **(1) et (2). Opérations à l'endroit ou à l'envers impliquant des sociétés sous contrôle commun.** Avant l'opération, la situation de contrôle est déjà établie entre la société initiatrice et la société cible. L'opération de regroupement correspond donc à un renforcement de contrôle ou à un maintien de contrôle (cas des fusions simplifiées et des opérations de transmission universelle de patrimoine) et, dans la logique des comptes consolidés, il convient de ne pas réévaluer l'ensemble des actifs et passifs apportés.
 - **(3). Opérations à l'envers impliquant des sociétés sous contrôle distinct.** Compte tenu des contraintes légales, les actifs et passifs de la cible (correspondant à l'absorbante ou à la bénéficiaire des apports) ne peuvent pas être comptabilisés à leur valeur réelle parce qu'ils ne figurent pas dans le traité d'apport. En effet, les actifs et les passifs figurant dans le traité d'apport sont ceux de la société initiatrice ; ils n'ont pas à être réévalués.
- **Apports évalués à la valeur réelle**
 - **(4). Opérations à l'endroit impliquant des sociétés sous contrôle distinct.** Avant l'opération, la situation de contrôle n'est pas établie entre la société initiatrice et la société cible. L'opération de regroupement correspond donc à une prise de contrôle et dans la logique des comptes consolidés, il convient de traiter cette opération comme une acquisition à la valeur réelle. Cette analyse s'applique également aux opérations de filialisation suivies d'une cession à une société sous contrôle distinct (cf.§.4.1). Si la cession ne se réalise pas selon les modalités initialement prévues, la condition résolutoire mentionnée dans le traité d'apport s'applique. Il convient alors d'analyser à nouveau l'opération et de modifier les valeurs d'apport. Pour ces opérations, il est ainsi nécessaire de mentionner, dans le traité d'apport, à la fois les valeurs comptables et les valeurs réelles des actifs et passifs.

Valorisation des apports Notion de contrôle	Valeur comptable	Valeur réelle
Opérations impliquant des sociétés sous contrôle commun		
Opérations à l'endroit (1)	X	
Opérations à l'envers (2)	X	
Opérations impliquant des sociétés sous contrôle distinct		
Opérations à l'envers (3)	X	
Opérations à l'endroit (4)		X

(1), (2), (3) et (4) voir ci-dessus

(Règlement n°2005-09 du CRC) - « Par dérogation, lorsque les apports doivent être évalués à la valeur nette comptable en application des règles exposées ci-dessus, et que l'actif net comptable apporté est insuffisant pour permettre la libération du capital, les valeurs réelles des éléments apportés doivent être retenues. **Cette dérogation ne s'applique qu'au seul cas d'apport à une société ayant une activité préexistante, et ne peut pas s'appliquer en cas de création ex-nihilo d'une société ni en cas d'aménagement d'une société préexistante.** Par ailleurs, cette dérogation ne peut s'appliquer ni aux opérations de dissolution par confusion de patrimoine ni aux fusions simplifiées ».

4.4 - Détermination des valeurs individuelles des apports

- **Lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, les valeurs individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs réelles attribuées à chacun des éléments inscrits dans le traité d'apport, figurant ou non à l'actif (par exemple les marques ou les impôts différés actifs) ou au passif (par exemple les provisions pour retraites ou les impôts différés passifs) du bilan de l'absorbée ou de la société apporteuse à la date de l'opération.** Ces valeurs s'apprécient en fonction du marché et de l'utilité du bien pour la société. Pour l'établissement de ces valeurs, la société utilise les références ou les techniques les mieux adaptées à la nature du bien, telles que les prix de marché, les indices spécifiques et des expertises indépendantes.

La différence éventuelle entre la valeur globale des apports et la somme algébrique des valeurs réelles des actifs et passifs identifiés, est également inscrite dans le traité d'apport ou autre document faisant foi, sur une ligne « fonds commercial », reprise comme telle au bilan de la société bénéficiaire.

Le traitement ultérieur des éléments ne figurant pas dans les comptes de l'absorbée (par exemple provisions pour retraites, actifs et passifs d'impôts différés) est analogue à celui prévu au dernier alinéa du paragraphe 21123 « Suivi ultérieur des valeurs d'entrée » des règlements n°99-02, n°99-07 et n°2000-05 du CRC.

- **Lorsque les apports sont évalués à la valeur comptable, les valeurs comptables individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs de chaque actif et passif figurant dans les comptes de l'absorbée ou de la société apporteuse à la date d'effet de l'opération.**

- (Règlement n°2005-09 du CRC) - **Le coût d'entrée des titres reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif par la société apporteuse, doit être égal à la valeur des apports retenue dans le traité d'apport.**
 - Les titres reçus en rémunération par la société apporteuse sont comptabilisés à la valeur comptable si les apports ont été évalués à la valeur comptable dans le traité d'apport.
 - Les titres reçus en rémunération par la société apporteuse sont comptabilisés à la valeur réelle si les apports ont été évalués à la valeur réelle dans le traité d'apport.

4.5 - Traitement du boni et du mali de fusion

Lorsque la société absorbante a acquis des titres de la société absorbée antérieurement à la date de l'opération de fusion, un boni ou mali peut apparaître lors de l'annulation de ces titres auxquels se substituent les actifs et passifs de la société absorbée.

4.5.1 - Traitement du boni de fusion

Le boni représente l'écart positif entre l'actif net reçu par la société absorbante à hauteur de sa participation détenue dans la société absorbée, et la valeur comptable de cette participation.

Le boni est comptabilisé dans le résultat financier à hauteur de la quote part des résultats accumulés par la société absorbée depuis l'acquisition et non distribués et, dans les capitaux propres pour le montant résiduel ou si les résultats accumulés ne peuvent être déterminés de manière fiable.

4.5.2 - Traitement du mali pour les opérations évaluées à la valeur comptable

Le mali de fusion représente l'écart négatif entre l'actif net reçu par la société absorbante à hauteur de sa participation détenue dans la société absorbée, et la valeur comptable de cette participation. Le mali de fusion peut être décomposé en deux éléments:

- **un mali technique généralement constaté pour les fusions ou les opérations de transmission universelle de patrimoine évaluées à la valeur comptable lorsque la valeur nette des titres de la société absorbée figurant à l'actif de la société absorbante est supérieure à l'actif net comptable apporté. Cette composante du mali correspond, à hauteur de la participation antérieurement détenue aux plus-values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes de l'absorbée déduction faite des passifs non comptabilisés en l'absence d'obligation comptable dans les comptes de la société absorbée (par exemple provisions pour retraites, impôts différés passifs).**
- **Au-delà du mali technique, le solde du mali qui peut être représentatif d'un complément de dépréciation de la participation détenue dans la société absorbée, doit être comptabilisé dans le résultat financier de la société absorbante de l'exercice au cours duquel l'opération est réalisée.**

La société absorbante ou bénéficiaire des apports inscrit la totalité du mali technique dans un sous compte intitulé « mali de fusion » du compte 207 « fonds commercial ».

A la date de l'opération, afin de suivre dans le temps la valeur du mali, les entreprises procèdent de manière extra-comptable, à l'affectation de ce mali aux différents actifs apportés par la société apporteuse dans la mesure où la plus-value latente constatée par actif est significative. Cette affectation peut être faite selon les modalités suivantes :

- **détermination de la valeur réelle à la date de l'opération (et non à la date d'acquisition des titres), des actifs de la société absorbée y compris ceux ne figurant pas dans ses comptes ;**

- calcul du montant des plus-values latentes par différence entre cette valeur et la valeur comptable sociale de chaque actif ;
- affectation extra-comptable du mali technique aux différents actifs au prorata des plus-values latentes et dans la limite de celles-ci.

Les modalités de calcul des plus-values latentes et de l'affectation du mali sont présentées à l'aide du tableau ci-après.

Identification du bien	Valeur comptable sociale (1)	Valeur réelle (2)	Plus value latente (2)-(1)	Affectation du mali au prorata des plus values latentes et dans la limite de celles-ci (3)
<i>Actifs figurant dans les comptes de l'absorbée</i>				
Actif 1				
Actif 2				
<i>Actifs ne figurant pas dans les comptes de l'absorbée</i>				
Actif 3				
Actif 4				
Total				

Le mali n'est pas un élément amortissable car la durée de consommation de ses avantages économiques futurs ne peut être déterminée a priori de façon fiable. Cependant, les éléments constitutifs du mali, tels que définis précédemment, doivent faire l'objet d'un test de dépréciation prévu à l'article 322-5 du règlement n°99-03 du CRC (modifié par le règlement n°2002-10) et selon les modalités exposées ci-après.

Le mali subit une dépréciation lorsque la valeur actuelle d'un ou plusieurs actifs sous-jacents auxquels une quote-part de mali a été affectée devient inférieure à la valeur comptable du ou des actifs précités, majorée de la quote-part de mali affectée. La valeur actuelle correspond à la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage (cf. article 322-1 du règlement n°99-03 du CRC modifié par le règlement n°2002-10).

En cas de sortie d'un actif auquel une quote-part de mali a été affectée, le mali doit être réduit à due concurrence. Ce traitement est analogue à celui retenu dans les comptes consolidés pour l'écart d'acquisition dans le cas d'une cession d'une branche d'activité (cf. paragraphe 23102 des règlements n°99-02, n°99-07 et n°2000-05).

5 - Évènements de la période intercalaire

5.1 - Traitement de la perte de rétroactivité

L'obligation de libération des apports doit être appréciée à la date de réalisation définitive de l'opération (AGE des sociétés participant à l'opération).

En cas d'effet rétroactif, lorsque la valeur des apports à la date d'effet risque de devenir, du fait d'une perte intercalaire, supérieure à la valeur réelle globale de la société à la date de réalisation de l'opération, une provision pour perte de rétroactivité est constatée au passif pris en charge dans le traité d'apport, réduisant d'autant le montant des apports pour répondre à l'obligation de libération du capital. La société absorbante l'inscrit dans un sous-compte de la prime de fusion, et non en provisions pour risques et charges. En effet, elle ne doit pas reprendre en résultat une provision qui n'a jamais été dotée comptablement.

Lors de l'affectation du résultat de l'absorbante, la perte de l'absorbée constatée durant la période intercalaire est imputée sur le sous-compte de la prime de fusion. Après cette imputation, le solde du sous compte de la prime de fusion est intégré à la prime de fusion.

Toutefois, l'existence d'une perte intercalaire ne conduit pas systématiquement à la constatation d'une provision, en effet :

- **lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, la valeur d'utilité de chacun des apports est estimée en tenant compte des flux de trésorerie futurs.** Ces prévisions de trésorerie intègrent nécessairement les résultats prévisionnels des quelques mois entre la date d'effet de la fusion et sa date de réalisation. La perte de rétroactivité est par conséquent déjà intégrée dans l'évaluation des apports. Sauf événements significatifs non prévus durant la période intercalaire, qui remettraient en cause les évaluations faites, la provision pour perte ne se justifie pas dans le traité d'apport aux valeurs réelles.

Les événements significatifs non prévus pouvant conduire à la constatation d'une provision pour perte de rétroactivité peuvent être les suivants :

- constatation d'une perte intercalaire supérieure à la perte estimée ;
 - perte exceptionnelle d'un actif ;
 - remise en cause des hypothèses ayant servi à l'évaluation des flux de trésorerie : changement de taux d'actualisation, modification dans la détermination des flux de trésorerie.
- **lorsque les apports sont évalués à la valeur comptable, la valeur totale des apports inscrite dans le traité est en général inférieure à la valeur globale de la société absorbée.**

5.2 - Traitement des opérations réciproques

Les opérations réciproques réalisées entre la société absorbée et la société absorbante ou correspondant à la branche d'activité apportée en cas d'apport partiel d'actif durant la période intercalaire, sont éliminées comptablement selon les modalités suivantes (règles identiques à celles prévues par les règlements CRC n°99-02, 99-07 et 2000-05 relatifs aux règles de consolidation) et en fonction du caractère significatif des opérations.

5.2.1 - Opérations n'affectant pas le résultat

Les créances et dettes réciproques ainsi que les produits et charges réciproques sont éliminés en totalité. Les incidences fiscales des opérations réciproques continuent cependant à être comptabilisées (TVA).

Les effets à recevoir et les effets à payer s'éliminent réciproquement mais, lorsque l'effet à recevoir est remis à l'escompte, le concours bancaire consenti au groupe est substitué à l'effet à payer.

5.2.2 - Opérations affectant le résultat

- Profits et pertes internes

Les profits et les pertes ainsi que les plus-values et moins-values réciproques sont éliminés en totalité. En cas d'élimination de pertes, il convient de s'assurer que la valeur de l'élément de l'actif cédé n'est pas supérieure à la valeur réelle de cet élément. L'élimination des incidences des opérations internes portant sur des actifs a pour conséquence de les maintenir à leur valeur d'apport dans le bilan de la société fusionnée.

- Dividendes versés par la société absorbée

Si la réalisation de l'opération intervient après l'assemblée générale ordinaire de la société absorbée ayant approuvé les comptes clos à la date d'effet, afin de répondre à l'obligation juridique de libération du capital, il convient d'inclure les dividendes dans le passif pris en charge. **Dans les cas où l'absorbante détient une participation dans la société absorbée, les dividendes à verser comptabilisés dans le passif pris en charge incluent ceux revenant à l'absorbante.**

Afin d'éviter que l'absorbante appréhende à la fois le résultat de l'absorbée (bénéficiaire) au titre de l'exercice de la fusion en application de la clause de rétroactivité, et les dividendes auxquels elle a droit au titre de l'exercice précédant la fusion, il convient d'annuler le produit correspondant à ces derniers par :

- le crédit du compte prime de fusion ;
- ou du compte report à nouveau si la société souhaite dans l'exercice de l'opération, distribuer un acompte sur dividendes comprenant ces dividendes reçus pendant la période intercalaire.

6 - Frais imputables sur la prime de fusion

Conformément à l'avis n°2000-D du Comité d'urgence, seuls les coûts externes directement liés à l'opération, i.e. les dépenses qui n'auraient pas été engagées en l'absence de cette opération, constituent, sur le plan comptable, des frais d'émission de titres.

Les coûts externes considérés comme des frais d'émission peuvent être imputés sur la prime de fusion, comptabilisés en charges de l'exercice ou inscrits à l'actif en frais d'établissement.

7 - Cas particulier de l'opération de confusion de patrimoine

Les opérations de dissolution par confusion de patrimoine étant par définition toujours réalisées entre entreprises sous contrôle commun, les actifs et passifs de l'entreprise dissoute sont toujours transmis à leur valeur comptable telle que définie au §.4.4. du présent règlement.

Le traitement du mali et du boni pouvant apparaître lors de l'annulation dans les comptes de l'entreprise bénéficiaire de la transmission universelle de patrimoine suit les règles générales exposées au §.4.5.5 du présent règlement.

La rétroactivité des opérations de dissolution par confusion de patrimoine n'étant pas prévue par le code civil, le §.5 du présent règlement n'est pas applicable à ce type d'opérations.

Les écritures comptables sont reprises chez l'absorbante à l'issue du délai d'opposition des créanciers tel que prévu par l'article susvisé.

8 - Informations devant figurer dans l'annexe

Pour toutes les opérations entrant dans le champ d'application de ce règlement, la société absorbante ou bénéficiaire des apports doit mentionner les informations suivantes dans l'annexe de ses comptes annuels de l'exercice de l'opération :

- Pour toute opération visée par le présent règlement, la société doit mentionner le contexte de l'opération, les modalités d'évaluation des apports retenues ainsi que l'adoption éventuelle de traitements dérogatoires prévus par le règlement (filialisation de branche d'activité et actif net comptable apporté insuffisant pour permettre la libération du capital).

ANNEXE 1 AU RÈGLEMENT N°99-03 – (RÈGLEMENT N°2004-01 DU CRC)

- Lorsqu'une opération a conduit à la constatation d'un boni, la société doit mentionner le traitement retenu.
- Lorsqu'une opération a conduit à la constatation d'un mali, la société doit mentionner les éléments significatifs sur lesquels le mali a été affecté. Elle doit aussi mentionner les modalités de dépréciation et sortie définitive du mali.
- Lorsqu'une perte intercalaire est enregistrée, la société doit mentionner le montant inscrit dans le sous compte de la prime de fusion.
- (Règlement n°2005-09 du CRC) - En cas d'opérations de filialisation d'une branche d'activité destinée à être cédée à une société sous contrôle distinct, les apports étant évalués à la valeur réelle, la société doit mentionner le résultat de cession intra-groupe constaté, afin de prévenir la distribution anticipée du résultat avant la réalisation de la cession à l'extérieur du groupe.

ANNEXE 2 AU RÈGLEMENT N°99-03
(RÈGLEMENT N°2004-07 DU CRC)
TRAITEMENT COMPTABLE DES INDEMNITES DE
MUTATION VERSEES PAR LES SOCIETES A OBJET SPORTIF
WISEES A L'ARTICLE 11 DE LA LOI N°84-610 DU 16 JUILLET 1984
(RELATIVE A L'ORGANISATION ET A LA FORMATION DES
ACTIVITES PHYSIQUES ET SPORTIVES)

1. – Définition et conditions de comptabilisation

En application des dispositions des articles 211.1 et 211.3 du règlement n°99-03 du CRC les **indemnités versées par une société à objet sportif** visée à l'article 11 de la loi n°84-610 du 16 juillet 1984, **en cas de mutation de joueurs professionnels, correspondent à l'acquisition de droits contractuels, donc d'immobilisations incorporelles :**

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

Au §.2.3 de l'avis n°2004-15 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, il est précisé « *qu'il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou de technique satisfasse à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et à moins qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition* ».

Les **conditions de comptabilisation** de ces droits contractuels sont remplies dans la mesure où :

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

2. – Echanges de joueurs

Selon les dispositions de l'article 321.3 du règlement n°99-03 « ***une immobilisation corporelle ou incorporelle acquise en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évaluée à la valeur vénale à moins que :***

- *la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou,*
- *que la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.*

Si l'immobilisation acquise ne peut pas être évaluée à la valeur vénale, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction. »

Conformément à l'alinéa 10 de l'article 322.1, « *la valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie* ».

La référence à des conditions normales de marché suppose l'existence d'un marché actif. **Or, en matière d'immobilisation incorporelle, l'existence d'un marché actif ne peut être qu'exceptionnelle.** Au cas particulier de mutations de joueurs professionnels, il ne peut pas être fait référence à un marché actif, car :

- les actifs sont uniques ;
même si des transactions d'achats et de ventes existent, les contrats se négocient individuellement entre sociétés acquéreuses et vendeuses et les transactions sont relativement peu fréquentes ;
- les prix de ces actifs sont rarement révélés au public.

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

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

3. – Amortissement

Conformément aux dispositions de l'article 322-1/1 et 2, **cette immobilisation incorporelle est amortissable**, car son utilisation, limitée par la durée du contrat, est déterminable. Elle ne peut **excéder la période de cinq ans**, y compris en cas de renouvellement de contrat, car celui-ci a lieu entre le joueur et la société employeur, alors que l'indemnité initiale a été versée au profit d'une autre société.

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

4. – Modalités de dépréciation

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

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

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

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

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

refléter de telles améliorations, et plus généralement pour permettre de conserver à l'actif ces indemnités de mutation.

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

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

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

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

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

5. – Indemnités de mutation reçues

Les indemnités de mutation reçues de la part d'une autre société à objet sportif sont comptabilisées en résultat.

ANNEXE 3 AU RÈGLEMENT N°99-03

(RÈGLEMENT N°2007-03 DU CRC)

**COMPTABILISATION DES ACTIFS DONNÉS EN GARANTIE DANS LE
CADRE DE CONTRATS DE GARANTIE FINANCIÈRE ASSORTIS D'UN
DROIT DE RÉUTILISATION**

Sommaire

1. Champ d'application

1.1 Entités

1.2 Instruments

2. Principe général

3. Comptabilisation initiale à la conclusion du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

4. Comptabilisation lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

4.1 Chez le constituant

4.2 Chez le bénéficiaire

4.2.1 Comptabilisation du transfert de l'actif donné en garantie

4.2.2 Comptabilisation de l'opération de réutilisation

5. Comptabilisation à la date de clôture de la période en cas de remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

5.1 Chez le constituant

5.2 Chez le bénéficiaire

6. Comptabilisation lors de la restitution par le bénéficiaire au constituant de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

6.1 Chez le constituant

6.2 Chez le bénéficiaire

7. Information en annexe

7.1 Chez le constituant

7.2 Chez le bénéficiaire

1. Champ d'application

1.1 Entités

Ce règlement s'applique aux entreprises relevant du règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général, notamment aux sociétés commerciales et aux organismes d'assurance (entreprises régies par le code des assurances, organismes régis par le code de la mutualité et institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale) qui sont habilités à conclure des contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation tels que définis aux articles L. 431-7-3 à L. 431-7-5 du code monétaire et financier simplifiant les procédures de constitution et de réalisation des contrats de garantie financière.

1.2 Instruments

Le présent règlement s'applique lorsque les biens donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation sont des instruments financiers entrant dans l'une des catégories suivantes :

- les actions et autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote, transmissibles par inscription en compte ou tradition ;
- les titres de créance qui représentent chacun un droit de créance sur la personne morale ou le fonds commun de créances qui les émet, transmissibles par inscription en compte ou tradition, à l'exclusion des effets de commerce et des bons de caisse ;
- les parts ou actions d'organismes de placements collectifs ;
- et tous instruments financiers équivalents à ceux mentionnés aux précédents alinéas, émis sur le fondement de droits étrangers.

Ces instruments seront dénommés "actifs donnés en garantie" dans les paragraphes suivants de l'annexe au règlement concernant le constituant et "actifs reçus en garantie" dans les paragraphes suivants de l'annexe au règlement concernant le bénéficiaire.

2. Principe général

Le constituant conserve l'essentiel des risques et avantages attaché à l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation, le bénéficiaire de ce contrat ayant l'obligation de restituer au constituant cet actif.

Lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie au bénéficiaire du contrat, le constituant enregistre une créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie ainsi transféré.

Cette créance est inscrite dans la catégorie d'origine de l'actif donné en garantie.

3. Comptabilisation initiale à la conclusion du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

Les montants des engagements donnés et reçus au titre des actifs donnés en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation et au titre des actifs reçus en garantie dans le cadre de ce contrat de garantie financière avec droit de réutilisation sont inscrits respectivement dans les comptes du constituant et du bénéficiaire selon les règles de présentation applicables au secteur d'activité concerné.

4. Comptabilisation lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

4.1 Chez le constituant

Lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie au bénéficiaire du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation, le constituant ne fait plus figurer cet actif à son bilan et enregistre une créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie ainsi transféré. Si l'actif transféré faisait l'objet d'une dépréciation à la date du transfert conformément aux règles d'évaluation qui lui sont applicables, le montant de cette dépréciation est reclassé dans un compte de dépréciation de la créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie ainsi transféré. Cette créance, et le cas échéant la dépréciation y afférente, sont enregistrées dans la catégorie d'origine de l'actif donné en garantie.

Les écritures d'engagements initialement constatées sont annulées pendant la durée de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie.

4.2 Chez le bénéficiaire

4.2.1 Comptabilisation du transfert de l'actif donné en garantie

Lors de la remise en pleine propriété de l'actif reçu en garantie, l'actif ainsi transféré par le constituant au bénéficiaire et la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif sont inscrits distinctement au bilan du bénéficiaire pour un montant égal au prix du marché de l'actif au jour de cette remise.

Les écritures d'engagements initialement constatées sont annulées pendant la durée de la remise en pleine propriété de l'actif reçu en garantie.

4.2.2 Comptabilisation de l'opération de réutilisation

Les dispositions en vigueur relatives à la comptabilisation de l'opération de réutilisation de l'actif reçu en garantie suite à sa remise en pleine propriété s'appliquent.

5. Comptabilisation à la date de clôture de la période en cas de remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

5.1 Chez le constituant

A la date de clôture de la période, la créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie est évaluée selon les règles applicables à la catégorie à laquelle appartient l'actif ainsi transféré.

Si le constituant constate un risque avéré de crédit lié à la situation dégradée du bénéficiaire, une dépréciation à hauteur du risque estimé est constatée conformément aux dispositions en vigueur. L'estimation de la dépréciation doit tenir compte du risque de contrepartie sur le bénéficiaire, mais également de la valeur de l'actif donné en garantie, de la capacité du constituant à recouvrer la propriété de cet actif, ainsi que des accords de compensation entre les parties au contrat.

5.2 Chez le bénéficiaire

A la date de clôture de la période, l'actif reçu en garantie transféré par le constituant au bénéficiaire et la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif sont évalués pour un montant égal au prix de marché de l'actif à cette date, par la contrepartie d'un compte d'écart au bilan.

A la date de clôture de la période, lorsque l'actif reçu en garantie fait l'objet d'une utilisation par le bénéficiaire et ne figure plus à l'actif de son bilan, la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif est évaluée au prix que ce dernier a sur le marché à cette date par la contrepartie d'un compte d'écart au bilan. Les pertes latentes sur cette dette entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques.

En l'absence de dispositions particulières applicables aux entités disposant de règles spécifiques à leur secteur d'activité, les règles de comptabilisation et d'évaluation chez le bénéficiaire de l'actif reçu en garantie qui a été transféré et de la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif, telles que décrites ci-dessus, s'appliquent.

6. Comptabilisation lors de la restitution par le bénéficiaire au constituant de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

6.1 Chez le constituant

Lorsque le constituant recouvre la propriété de l'actif donné en garantie auprès du bénéficiaire, il réinscrit cet actif dans sa catégorie comptable d'origine et solde en contrepartie la créance représentative de la valeur comptable de l'actif initialement transféré. Si cette créance a fait l'objet d'une dépréciation, le montant de celle-ci est reclassé dans un compte de dépréciation afférent à l'actif réinscrit dans sa catégorie d'origine.

Des écritures d'engagements sont constatées si le contrat de garantie financière avec droit de réutilisation n'est pas arrivé à son terme.

6.2 Chez le bénéficiaire

Lorsque le bénéficiaire restitue au constituant l'actif initialement transféré en pleine propriété, l'actif faisant l'objet de cette remise est alors sorti du bilan du bénéficiaire et la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif est soldée. Le montant afférent de l'écart d'évaluation figurant au bilan est définitivement constaté en résultat.

Des écritures d'engagements sont constatées si le contrat de garantie financière avec droit de réutilisation n'est pas arrivé à son terme.

7. Information en annexe

7.1 Chez le constituant

Les informations suivantes figurent dans l'annexe :

- nature des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation ;
- montant des engagements donnés au titre des actifs donnés en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation ;
- montant des actifs donnés en garantie remis en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.

7.2 Chez le bénéficiaire

Les informations suivantes figurent dans l'annexe :

- nature des actifs reçus en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation ;
 - montant des engagements reçus au titre des actifs reçus en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation ;
- montant des actifs reçus en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.

**AVIS DU CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE
ET DU COMITE D'URGENCE**

**LISTE ET TEXTES DES AVIS DU CNC ET DU COMITÉ D'URGENCE VISÉS PAR LES
DIFFÉRENTS RÈGLEMENTS DU COMITÉ DE LA RÉGLEMENTATION COMPTABLE AYANT
MODIFIÉ LE RÈGLEMENT N°99-03.**

AVIS N°99-10 DU 23 SEPTEMBRE 1999 DU CNC RELATIF AUX CONTRATS A LONG TERME
(CF. REGLEMENT N°99-08 DU 24 NOVEMBRE 1999)
(CF. REGLEMENT N°99-09 DU 24 NOVEMBRE 1999)

**AVIS N°99-10 DU 23 SEPTEMBRE 1999 DU CNC
RELATIF AUX CONTRATS A LONG TERME**

**(CF. REGLEMENT N°99-08 DU 24 NOVEMBRE 1999
ET REGLEMENT N°99-09 DU 24 NOVEMBRE 1999)**

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité, réunie le 23 septembre 1999, approuve l'avis relatif aux contrats à long terme et souhaite que les dispositions de cet avis soient reprises par les modifications du plan comptable général qu'elle suggère ci-joint ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Les modifications du plan comptable général suggérées par le présent avis ne sont pas reprises dans la présente publication. Elles sont disponibles sur demande.

1. Définition et champ d'application aux contrats a long terme

1.1. Contrat à long terme

Réalise un contrat à long terme l'entreprise qui fournit, sur une durée généralement longue, un ensemble d'installations, de biens ou de prestations de services fréquemment complexes, ou qui, le cas échéant, participe à leur réalisation, en qualité de sous-traitant. Les dates de démarrage et d'achèvement des opérations prévues au contrat se situent généralement dans deux périodes comptables ou deux exercices différents.

Un tel contrat présente simultanément les trois caractéristiques suivantes :

- il est spécifiquement négocié,
- il porte sur la construction ou la réalisation d'un bien, ou d'un service, ou d'un ensemble de biens et de services fréquemment complexes,
- il prévoit que le droit de l'entreprise à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté.

La définition ci-dessus appelle les commentaires suivants :

- la notion de négociation spécifique découle de la complexité de l'objet du contrat et conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier. Cette notion permet de distinguer les contrats à long terme des autres contrats de vente de biens ou de services : la vente de biens en série, la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base ne relèvent généralement pas des contrats à long terme.
- la notion de complexité recouvre la mise en oeuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif ; elle se traduit également en termes de gestion de projet ; elle a généralement des conséquences sur la durée d'exécution du travail.
- la construction ou la réalisation d'un ensemble de biens ou de services complexes vise les biens ou services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation ultime s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet ; à ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats, négociés globalement, exécutés de manière simultanée ou successive, et s'inscrivant dans le cadre d'un projet unique. A contrario, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens ou services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens ou services peut être identifié, chacun de ces biens ou services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct.

A titre illustratif, la notion de contrat à long terme est fréquemment utilisée dans les secteurs du bâtiment, des travaux publics, de l'ingénierie (en particulier informatique), de l'électronique civile ou militaire, de la construction navale, de l'industrie aéronautique et spatiale. Relèvent également des contrats à long terme les marchés dits « clé en main ». En revanche, sont exclues du champ d'application des contrats à long terme les productions en série, y compris celles auxquelles s'appliquerait un cadre contractuel spécifique.

Certains contrats d'études ou marchés de développements organisent la participation de tiers, notamment la puissance publique, à des études et développements conduits par l'entreprise. Cette participation peut prendre la forme de financements ou de prise en charge d'une quote-part ou de la totalité des coûts encourus. Si le résultat de ces études et développements demeure la propriété de l'entreprise, avec les droits et obligations qui s'y rattachent, ces contrats ou marchés ne constituent pas des contrats à long terme.

Les contrats de concession ne sont pas des contrats à long terme au sens du présent avis.

1.2. Contrats à long terme et autres contrats.

Les contrats à long terme recouvrent principalement les contrats à forfait pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixe, arrêtée dès la conclusion du contrat et assortie, le cas échéant, d'une clause de révision ou d'intéressement.

Les contrats à forfait comportent des variantes parmi lesquelles figurent notamment les contrats en bordereaux de prix. Dans ce cas, l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixée par référence à une estimation du nombre d'unités d'oeuvre et à un prix unitaire fixe.

Les contrats en régie pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération égale au remboursement de ses dépenses acceptées, majoré d'un pourcentage de ces dépenses ou d'une rémunération fixe, ne constituent généralement pas des contrats à long terme.

2. CONSTATATION DES PRODUITS ET DES CHARGES

2.1. Principes généraux.

La constatation des produits et des charges relatifs aux contrats à long terme s'effectue soit à l'avancement, soit à l'achèvement.

La méthode à l'achèvement consiste à ne comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat qu'au terme de l'opération. En cours d'opération, qu'il s'agisse de prestations de services ou de productions de biens, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées. Si le résultat global prévu pour l'opération est une perte, celle-ci est provisionnée dès qu'elle est connue.

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats. Cette méthode est celle qui reflète le mieux la réalité des opérations concernées et qui conduit à une meilleure information financière. A ce titre, elle constitue la méthode préférentielle au sens de l'article 380-1 paragraphe 1 du plan comptable général. Elle est examinée ci-après.

La décision d'adopter la méthode à l'avancement porte sur tous les contrats en cours à cette date.

Pour sa mise en oeuvre, la constatation du résultat et du chiffre d'affaires de chaque contrat diffère selon que l'entreprise a (cas 1) ou non (cas 2) capacité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison.

2.2. Cas 1 : Résultat à terminaison déterminable de façon fiable.

Si l'entreprise est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le résultat est constaté à l'avancement en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement.

Lorsque le résultat estimé à terminaison est négatif, la perte à terminaison, sous déduction de la perte déjà comptabilisée à l'avancement, est constatée immédiatement.

2.3. Détermination du pourcentage d'avancement.

L'entreprise détermine le pourcentage d'avancement en utilisant la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés. Par travaux et services exécutés et acceptés, il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat.

Le pourcentage d'avancement ne peut, en pratique, être mesuré à partir des seuls éléments juridiques issus des contrats (notamment réception partielle, transfert de propriété...), ou à partir des seuls éléments financiers (notamment facturations partielles, avances, acomptes...). Dans la pratique, peuvent être retenus:

- le rapport entre les coûts des travaux et services exécutés à la date d'arrêté et le total des coûts d'exécution du contrat,
- les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

2.4. Cas 2 : Résultat à terminaison non déterminable de façon fiable.

Si l'entreprise n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est dégagé.

Lorsque la situation à terminaison la plus probable est une perte, la constatation d'une provision dépend de la capacité ou non à estimer cette dernière de façon raisonnable, généralement à partir d'hypothèses:

- dans l'affirmative, il y a lieu, en présence de plusieurs hypothèses, de provisionner la perte correspondant à la plus probable d'entre elles. S'il n'est pas possible de déterminer l'hypothèse la plus probable, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus faible d'entre elles et de mentionner le risque additionnel éventuel en annexe,
- dans la négative, l'existence et la nature de l'incertitude sont mentionnées en annexe.

2.5. Conditions de la fiabilité des estimations.

La capacité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison repose sur les trois critères suivants:

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat (existence d'éléments contractuels précisant les droits et obligations des parties, le prix ainsi que les modalités de règlement),
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat (encourus et restant à encourir),
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat.

La nature même des opérations entrant dans le cadre des contrats à long terme conduit l'entreprise à exercer son jugement et à faire des hypothèses pour la détermination des charges et des produits prévisionnels, et par conséquent du résultat à terminaison (cf. §.3 et 4). Il n'en découle pas que l'entreprise n'a pas la capacité d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison. De même, si des incertitudes, dont la nature est clairement identifiée, affectent le niveau du profit à terminaison l'entreprise constitue les provisions pour aléas appropriées.

2.6. Changements de situation et changements de prévision à terminaison.

Au cours de la réalisation d'un contrat donné, l'entreprise peut se trouver:

- soit dans la situation de ne pas avoir, puis d'avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison,
- soit, à l'inverse, dans la situation d'avoir, puis de ne plus avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison.

Dans ces deux cas, elle adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumulé depuis l'origine dans l'exercice de modification.

De même, elle se trouve fréquemment dans la situation d'avoir à modifier en cours de contrat l'estimation du résultat à terminaison.

S'agissant d'un changement d'estimation, cette modification est enregistrée dans la période comptable au cours de laquelle elle intervient.

2.7. Modalités de comptabilisation.

Les modalités de comptabilisation mises en oeuvre en application des principes ci-dessus doivent conduire, lors d'un arrêté comptable:

- à comptabiliser toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat à la date d'arrêté,
- à porter en stocks, travaux en cours ou comptes de régularisation les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future (notamment achats livrés qui ne sont ni consommés ni mis en oeuvre, facturations de sous-traitants qui correspondent à des travaux restant à réaliser...),
- à comptabiliser en chiffre d'affaires, dans les cas visés au §.2.2, les produits contractuels, puis à les régulariser, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse. Cette régularisation a pour objet de comptabiliser un niveau de produit permettant, après déduction des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, la constatation de la quote-part du résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement,
- à comptabiliser, dans les cas visés au §.2.4, les produits à hauteur des charges ayant concouru à l'exécution du contrat,
- à comptabiliser, par voie de provision, les pertes à terminaison, sous déduction des pertes éventuellement déjà comptabilisées à l'avancement.

2.8. Présentation schématique.

L'annexe au présent avis donne une présentation schématique des dispositions visées au paragraphe.

3. INVENTAIRE DES PRODUITS

Les produits relatifs à un contrat à long terme, qui sont estimés à la juste valeur des contreparties reçues ou à recevoir, comprennent:

- les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix,

- les produits issus des changements dans les conditions d'exécution des biens ou services, dès lors que le client a approuvé la modification ou qu'il est raisonnablement certain qu'il l'approuvera, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant des produits correspondants,
- les réclamations qui ont été acceptées par le client ou pour lesquelles l'état d'avancement des négociations ou des procédures en cours (contractuelles, arbitrales ou contentieuses) rend raisonnablement certaine leur règlement par le client, et dont le montant accepté ou susceptible d'être accepté peut être évalué de façon fiable,
- les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat), dès lors que les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes,
- les produits financiers, directs ou indirects, résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat (le résultat dégagé à l'avancement en étant exclu), ainsi que les différences de change et résultats d'opérations de couverture.

4. INVENTAIRE DES CHARGES

4.1. Définition des charges.

Les charges relatives à un contrat à long terme comprennent :

- les coûts directement imputables à ce contrat (main-d'oeuvre, sous-traitance, matériaux, amortissement du matériel, coûts d'approche, de repliement et de remise en état, location des équipements, conception et assistance technique, impôts et taxes, frais de commercialisation, honoraires, garantie...),
- les coûts indirects, rattachables aux contrats en général, pour la quote-part susceptible d'être affectée à ce contrat (assurance, conception et assistance technique générale, frais généraux d'exécution des contrats...),
- les provisions pour risques et aléas correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entreprise, notamment statistique, rend probables.

Sont exclus tous les coûts qui ne peuvent être imputés aux contrats en général, ou à un contrat donné (par exemple, frais administratifs d'ordre général, frais de recherche et développement, et frais de commercialisation non imputables à un contrat donné...).

4.2. Charges encourues antérieurement à la signature du contrat.

Les charges relatives à un contrat à long terme comprennent les coûts engagés antérieurement à sa signature, en vue de son obtention, dès lors qu'ils sont identifiables séparément, mesurables de façon fiable et qu'il est probable que ce contrat sera conclu. Si ces coûts ont été inscrits en charges au cours d'un exercice antérieur clos, ils ne peuvent être imputés rétroactivement au contrat.

4.3. Charges financières.

Les charges relatives à un contrat à long terme peuvent comprendre les charges financières résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des besoins ou insuffisances significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat, les différences de change ainsi que les résultats d'opérations de couverture. Le montant des charges financières, sous déduction des produits financiers, imputées à l'ensemble des contrats pendant une période donnée ne saurait excéder le montant des charges financières directement ou indirectement encourues par l'entreprise.

5. MISE EN ŒUVRE DES CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES

Les changements de méthodes comptables en matière de contrats à long terme portent sur tous les contrats en cours à la date d'entrée en vigueur de la nouvelle méthode. Leur effet est calculé de façon rétrospective sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison estimés à l'ouverture de l'exercice du changement de méthode.

Le pourcentage d'avancement est toujours considéré comme déterminable de façon objective.

Dans le cas où le résultat à terminaison n'est pas déterminable de façon fiable au début de l'exercice, l'effet du changement de méthode à l'ouverture se mesure en prenant en compte l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement.

6. INFORMATION EN ANNEXE

6.1. Principes comptables.

L'annexe décrit les modalités d'application des principes comptables ci-dessus, le cas échéant par catégorie de contrats, en précisant notamment :

- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement, en particulier lorsque celui-ci est déterminé à partir de mesures physiques ou d'études,
- si l'entreprise a choisi ou non d'inclure dans les charges imputables aux contrats les charges financières liées aux emprunts souscrits pour financer, directement ou indirectement, leur exécution et quelle méthode d'imputation elle retient.

6.2. Informations chiffrées.

Pour les contrats entrant dans le cas 1 décrit au paragraphe 2.2. ci-dessus, l'annexe précise notamment le montant des provisions pour pertes à terminaison à la fin de l'exercice ou de la période ainsi que la variation de ces postes.

Pour les contrats entrant dans le cas 2 décrit au paragraphe 2.4. ci-dessus, lorsque la situation à terminaison la plus probable est une perte et que l'entreprise n'est pas en mesure :

- soit de déterminer la provision correspondant à l'hypothèse de perte la plus probable,
- soit d'estimer de façon raisonnable le montant d'une quelconque provision pour perte à terminaison,

l'annexe fait une description appropriée, soit du risque additionnel, mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible, soit de l'existence et de la nature de l'incertitude. En cas de provisions jugées suffisantes, le montant de celles-ci est décrit en annexe.

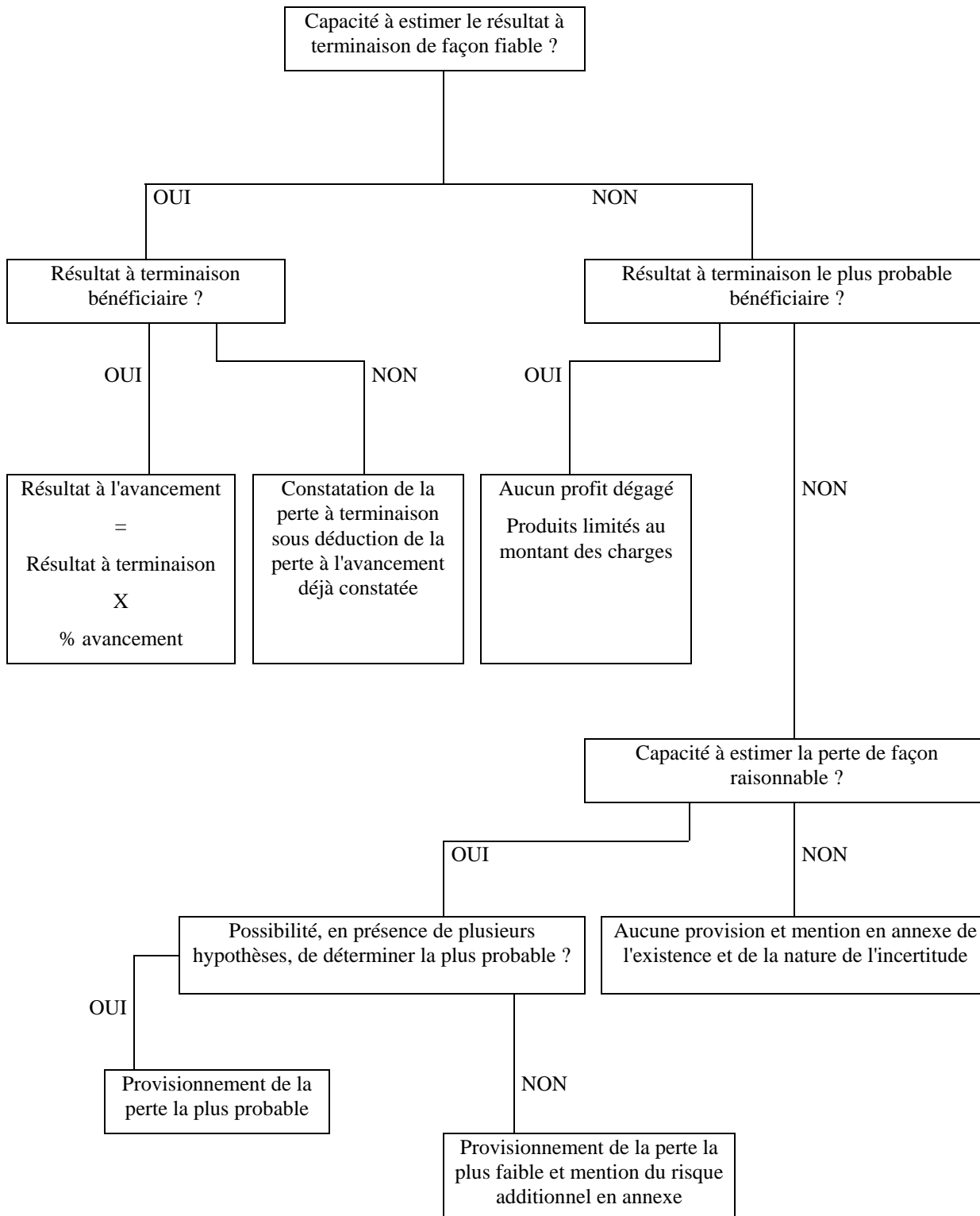
6.3. Incidence des changements comptables.

L'annexe fournit, conformément aux dispositions de l'article 531-1 paragraphe 4 du plan comptable général relatif aux changements comptables, toutes les informations nécessaires à la compréhension des changements de méthode, des changements d'estimations et de modalités d'application. Si la mise en oeuvre du changement de méthode s'effectue selon la modalité décrite au paragraphe 5 alinéa 3 ci-dessus, il en est notamment fait mention expresse.

ANNEXE

AVIS RELATIF AUX CONTRATS A LONG TERME

ARBRE DE DECISIONS RELATIF AUX MODALITES DE CONSTATATION DES CHARGES ET DES PRODUITS



AVIS N°2000-01 DU 20 AVRIL 2000 DU CNC RELATIF AUX PASSIFS
(CF. REGLEMENT N°2000-06 DU 7 DECEMBRE 2000)

AVIS N°2000-01 DU 20 AVRIL 2000 DU CNC RELATIF AUX PASSIFS

(CF. REGLEMENT N°2000-06 DU 7 DECEMBRE 2000)

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité, réunie le 20 avril 2000, approuve un avis relatif aux passifs qui sera complété par des suggestions de modification du Plan comptable général, conformes au présent avis.

Avertissement ⁽²⁾

Le règlement après adoption par le Comité de la réglementation comptable, sera homologué par arrêté interministériel et publié au Journal officiel.

⁽²⁾ Les textes présentés en gras ci-après, à l'exception des titres, sont destinés à être repris dans le plan comptable général.



Le présent avis porte sur :

- la définition des passifs, des dettes, des provisions pour risques et charges et des passifs éventuels ;
- les conditions de comptabilisation des passifs ;
- l'évaluation des passifs ;
- le traitement particulier des provisions pour restructuration ;
- les informations à porter en annexe.

Le champ de l'étude qui a conduit à la rédaction du présent avis a exclu :

- l'examen des critères de distinction entre les passifs externes et les capitaux propres ;
- les provisions pour dépréciation des actifs ;
- les provisions spécifiques des entreprises concessionnaires ;
- la conversion des actifs et passifs libellés en devise étrangère ;
- les instruments financiers ainsi que toute provision correspondante ;
- les impositions différées ;
- les subventions pour investissements ;
- les modalités particulières d'évaluation des passifs relatifs aux retraites et autres avantages accordés aux salariés ;
- les contrats d'assurance émis par les entreprises régies en France par le code des assurances, par les organismes régis par le code de la mutualité, par les institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale et par les entreprises étrangères équivalentes ainsi que les opérations similaires à ces contrats ;
- les opérations de banque au sens de l'article 1^{er} de la loi n°84-46 du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédits comprenant la réception de fonds du public, les opérations de crédit, ainsi que la mise à la disposition de la clientèle ou la gestion de moyens de paiement.

1. DEFINITION ET CONDITIONS DE COMPTABILISATION

Au passif du bilan figurent les capitaux propres, le cas échéant les autres fonds propres, et le passif externe.

1.1 Définition générale d'un passif

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.

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.

Dans ce dernier cas, l'entité n'a pas d'autres solutions réalistes que d'éteindre l'obligation résultant de l'attente qu'elle a ainsi créée. Il en est ainsi, par exemple, des remboursements ou échanges par un distributeur des marchandises retournées.

Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

Au sens du présent avis, les tiers comprennent les membres du personnel.

L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

1.2 Définitions d'une dette, d'une provision pour risques et charges et d'un passif éventuel

Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de façon précise.

Le critère de distinction entre les dettes et les provisions pour risques et charges porte sur la connaissance précise ou non du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Les charges à payer sont des passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. En conséquence, les charges à payer sont rattachées aux dettes. Il en est ainsi, par exemple, des sommes dues aux membres du personnel au titre de congés à payer et des charges sociales ou fiscales correspondantes, qui constituent des charges à payer à la clôture de l'exercice et non des provisions pour risques et charges.

Un passif éventuel est :

- **soit une obligation potentielle de l'entité à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements 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.**

Les provisions pour risques et charges ont un caractère éventuel au titre de leur montant ou de leur échéance mais correspondent à une obligation probable ou certaine à la date de clôture. Le passif éventuel correspond à une obligation qui n'est ni probable ni certaine à la date d'établissement des comptes, ou à une obligation probable pour laquelle la sortie de ressources ne l'est pas.

1.3 Conditions de comptabilisation

1.3.1 Principe général

Sauf les exceptions listées ci-après, 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.

Ce n'est que lorsque ces deux conditions sont réunies qu'un passif est comptabilisé.

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.

Dans les sociétés, la date d'établissement des comptes annuels correspond à celle de leur arrêté par les organes compétents.

En fin d'exercice, les passifs sont évalués en fonction des informations connues à la date d'établissement des comptes.

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé à la comptabilisation de provisions pour risques et charges qui remplissent les conditions ci-dessus.

Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe.

Ainsi, lorsque l'entité est conjointement et solidairement responsable d'une obligation, une provision pour risques et charges est comptabilisée pour la partie de l'obligation qui lui incombe s'il est probable que le ou les tiers coresponsables assumeront leur part de responsabilité. Tant qu'il n'est pas probable que le ou les tiers coresponsables seront défaillants, le passif correspondant à la part des coresponsables reste éventuel et n'est pas comptabilisé au bilan.

Les passifs éventuels peuvent évoluer et devenir des passifs à comptabiliser ; ils doivent donc être revus à chaque clôture. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, une provision pour risques et charges devra être comptabilisée pour la part du ou des tiers coresponsables dès qu'il devient probable que ceux-ci seront défaillants.

1.3.2 Exceptions

- Absence de fiabilité suffisante de l'évaluation

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

L'utilisation d'estimations est un élément essentiel dans l'évaluation des provisions pour risques et charges qui présentent, par leur nature, un caractère moins précis dans leur montant que la plupart des autres postes du bilan. Sauf dans des cas exceptionnels, l'entité peut déterminer une ou plusieurs évaluations possibles avec une fiabilité suffisante et une provision pour risques et charges est comptabilisée.

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable ne peut être réalisée, une provision pour risques et charges ne peut pas être comptabilisée. Une information en annexe est alors fournie.

Une telle situation peut, par exemple, se présenter lorsque l'entité a provoqué une catastrophe, avant la date de clôture, mais n'est pas en mesure, à la date d'établissement des comptes, d'estimer le coût de la remise en état qui lui incombe car elle n'en connaît pas les modalités techniques.

- Engagements de pensions, retraites et versements assimilés

Les passifs relatifs aux engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux peuvent être, en tout ou partie, constatés sous forme de provision pour risques et charges.

La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle.

Lorsque ces engagements ne font pas l'objet d'une provision pour risques et charges dans leur intégralité, une information est portée en annexe sur l'engagement résiduel non couvert par une provision pour risques et charges, avec une mention particulière des engagements contractés au profit des dirigeants.

- Gains latents de change

Les gains latents de change sur la conversion des dettes et créances en devise étrangère sont comptabilisés au passif du bilan.

1.3.3 Modalités d'application

- Dette fournisseur

Une dette à l'égard d'un fournisseur est comptabilisée lorsque, conformément à une commande de l'entité, la marchandise a été livrée ou le service rendu.

- Provision pour risques et charges

Si elle satisfait aux conditions de comptabilisation d'un passif, une provision est comptabilisée pour les risques et charges nettement précisés quant à leur objet et dont le montant ou l'échéance ne peuvent être fixés de façon précise. Ainsi :

1 - Une perte sur un contrat doit être provisionnée dès qu'elle devient probable.

2 - Les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une obligation de l'entité vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision aux tiers concernés, et à condition que l'entité n'attende plus de contrepartie de ceux-ci.

L'annonce aux tiers concernés n'est pas nécessairement individuelle. Une annonce publique ou, s'agissant des salariés, à leurs représentants, est suffisante.

Les coûts d'une restructuration conditionnée par une opération financière telle qu'une cession d'activité ne peuvent être provisionnés tant que l'entité n'est pas engagée par un accord irrévocable.

Ainsi, la décision de vente d'une activité et son annonce publique ne suffisent pas à constituer une obligation pour l'entité.

L'accord n'est pas irrévocable tant qu'une condition suspensive subsiste. La condition suspensive doit être levée avant la date d'établissement des comptes pour que l'accord soit considéré comme irrévocable.

3 - Les pertes d'exploitation futures, ne répondant pas à la définition d'un passif, ne sont pas provisionnées.

Une perte d'exploitation future ne résulte pas d'une obligation envers un tiers ; elle ne peut faire l'objet d'une provision pour risques et charges ; néanmoins, les actifs relatifs à l'activité déficitaire sont dépréciés conformément aux règles de dépréciation des actifs.

- Produits constatés d'avance

Les produits constatés d'avance constituent des passifs.

Les revenus perçus ou comptabilisés en produits par l'entité à la date de clôture, au titre de prestations ou marchandises restant à réaliser ou à livrer après la date de clôture, constituent une obligation contractuelle de l'entité envers le tiers bénéficiaire de la prestation ou de la marchandise restant à délivrer ou à livrer.

Ces modalités d'application sont reprises et commentées ci-après au chapitre 5.

2. EVALUATION DES PASSIFS

2.1 - Evaluation des provisions pour risques et charges

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.

2.1.1 Modalités d'estimation

Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations 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 considéré isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.

C'est, par exemple, le cas des garanties accordées sur les produits vendus ou de la détermination des provisions pour risques et charges constituées au titre des engagements de pensions, retraites ou versements assimilés.

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.

2.1.2 Dépenses à prendre en compte

Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.

Les coûts directs sont ceux qui n'auraient pas été engagés en l'absence de cette obligation.

Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures.

2.1.3 Prise en compte des événements futurs

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.

L'évolution attendue de la législation, de la technique, ou de l'évolution des coûts, est prise en compte pour estimer une provision pour risques et charges.

Par exemple, le coût de décontamination ou de remise en état d'un site à l'issue de son exploitation peut, dans le futur, baisser en raison d'une amélioration des techniques utilisées ou croître en raison d'une réglementation plus exigeante sur les modalités à mettre en œuvre.

2.1.4 Non compensation d'une provision pour risques et charges avec un actif à recevoir en contrepartie

Le principe de non-compensation des actifs et des passifs s'applique pour l'estimation des provisions pour risques et charges.

Ainsi, si un actif est attendu en contrepartie d'une sortie de ressources provisionnée, sa comptabilisation au bilan se conforme aux règles de comptabilisation des actifs.

- Remboursement

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.

Certaines obligations, qui ont fait l'objet de provisions, confèrent à l'entité un droit à remboursement ou indemnisation de la dépense provisionnée. Cette situation peut, par exemple, résulter de l'application d'une police d'assurance suite à un sinistre (garantie, dégât matériel causé à un tiers,...) ou de la possibilité de poursuivre un tiers (caution appelée ou recherche de responsabilité d'un tiers). Ces droits à remboursement suivent les règles de comptabilisation des actifs et ne peuvent minorer le montant d'une provision pour risques et charges.

- Profits résultant de la sortie attendue d'actifs

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.

Un profit attendu sur une cession d'actif ne minore pas le montant de la provision pour risques et charges même si la cession est étroitement liée à l'événement donnant lieu à la provision pour risques et charges. La plus-value est comptabilisée distinctement en résultat de cession lors de sa réalisation effective.

- Evaluation avant effet d'impôt

Les provisions pour risques et charges sont évaluées avant effet d'impôt sur les bénéficiaires.

Une provision qui ne serait pas déductible du résultat imposable de l'exercice de sa comptabilisation n'est pas minorée du montant de l'impôt qui sera économisé lors de la déduction effective de la dépense. Ce montant est pris en compte, le cas échéant, dans le calcul des impôts différés.

2.1.5 Evaluation postérieure et utilisation des provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges sont revues à chaque date d'établissement des comptes et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

Les dispositions relatives à l'évaluation des provisions pour risques et charges à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité s'appliquent à leur évaluation postérieure.

Les provisions pour risques et charges sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister, c'est-à-dire soit quand l'entité n'a plus d'obligation, soit quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.

Aucune distinction n'est faite entre les obligations éteintes parce que devenues sans objet et celles qui ont fait l'objet d'une sortie de ressources de l'entité sans contrepartie équivalente.

2.2 Evaluation des produits constatés d'avance

Les produits constatés d'avance sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

La marge réalisée est ainsi différée jusqu'à la date de livraison de la marchandise ou étalée sur la durée de réalisation de la prestation.

3. INFORMATIONS A PORTER EN ANNEXE

L'annexe doit comporter les informations qui suivent dès lors qu'elles sont significatives.

3.1 - Pour chaque catégorie de provision pour risques et charges

Pour chaque catégorie de provision pour risques et charges, une information est fournie sur :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions pour risques et charges constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ; et
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

S'ils présentent un caractère significatif, les sous-comptes à 4 chiffres du compte 15 constituent une catégorie de provision pour risques et charges

3.2 - Pour les provisions pour risques et charges d'un montant individuel significatif

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

3.3 - Pour les passifs éventuels

A moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes doivent être données pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture :

- description de la nature de ces passifs éventuels ;
- estimation de leurs effets financiers ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ; et
- possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

3.4 - Cas exceptionnels où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation d'un passif ne peut être réalisée

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation d'un passif ne peut être réalisée, les informations suivantes doivent être fournies :

- description de la nature de ce passif ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.

3.5 - Impossibilité de fournir une des informations

S'il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises aux paragraphes 3.1 à 3.4, il doit en être fait mention.

3.6 - Cas exceptionnels où l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité

Dans des cas exceptionnels où l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision pour risques et charges ou du passif éventuel, cette information n'est pas fournie. Sont alors indiqués la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

4. PLAN ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

4.1 - Plan de comptes

Le compte 15 "Provisions pour risques et charges" est subdivisé comme suit :

151 Provisions pour risques

1511 Provisions pour litiges

1512 Provisions pour garanties données aux clients

1513 Provisions pour pertes sur marchés à terme

1514 Provisions pour amendes et pénalités

1515 Provisions pour pertes de change

1516 Provisions pour pertes sur contrats

1518 Autres provisions pour risques

153 Provisions pour pensions et obligations similaires

154 Provisions pour restructurations

155 Provisions pour impôts

156 Provisions pour renouvellement des immobilisations (entreprises concessionnaires)

157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

1572 Provisions pour grosses réparations

158 Autres provisions pour charges

1581 Provisions pour remises en état

4.2 - Fonctionnement des comptes 15

Le compte 151 « Provisions pour risques » enregistre toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'entité tels que ceux résultant des garanties données aux clients ou des opérations traitées en monnaies étrangères.

Le compte 153 « Provisions pour pensions et obligations similaires » enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des obligations légales ou contractuelles conférant au personnel des droits à la retraite ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi (assurance vie, couverture médicale).

Le compte 154 "Provisions pour restructurations" enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des opérations de restructurations telles que l'arrêt d'une branche d'activité ou la fermeture d'un site.

Le compte 155 « Provisions pour impôts » enregistre les provisions pour impôts qui correspondent à la charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs.

Le compte 156 « Provisions pour renouvellement (entreprises concessionnaires) » enregistre les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public.

Le compte 157 « Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices » enregistre les provisions destinées à couvrir des charges prévisibles, importantes, ne présentant pas un caractère annuel, telles que les frais de grosses réparations, et qui en conséquence, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

5. APPLICATIONS A CERTAINES SITUATIONS PRATIQUES

5.1 - Dette fournisseur

Conformément à une commande de l'entité, une marchandise a été livrée ou un service rendu. Une dette est alors comptabilisée à l'égard d'un fournisseur car :

- l'existence d'une commande exécutée oblige l'entité qui ne peut pas s'exonérer de son obligation ;
- la réception de la marchandise ou du service avant la date de clôture se traduira par une sortie nette de ressources après la date de clôture sans autre contrepartie attendue du fournisseur.

5.2 - Campagne de publicité

Une entité décide et engage avant la date de clôture une campagne de publicité pour l'exercice suivant.

L'engagement de l'entité est formalisé par un contrat conclu, avant la clôture de l'exercice, l'obligeant à payer pour la prestation prévue sans possibilité de s'y soustraire. Il y a bien obligation pour l'entité vis-à-vis d'un tiers avant la date de clôture et sortie de ressources à venir. Mais l'entité ne doit pas comptabiliser de passif à ce titre à la clôture de l'exercice car une contrepartie est attendue de ce tiers au travers de la prestation publicitaire qui interviendra sur l'exercice suivant.

5.3 - Coûts de déménagement

Une entité décide de déménager pour des motifs économiques ou financiers, ou y est contrainte par une mesure d'expropriation ou un congé donné en fin de bail par son bailleur.

L'obligation est formalisée par la rupture d'un bail ou son non-renouvellement résultant soit de la volonté du bailleur, soit de celle de l'entité. L'entité a alors une obligation envers son bailleur.

La sortie de ressources, au profit du bailleur, est constituée :

- du dédit et des loyers à verser pour les locaux inoccupés ;
- des coûts de remise en état des locaux laissés, comprenant les coûts de déménagement si les biens déménagés ne sont plus réutilisés.

Pour ces dépenses, aucune contrepartie n'est attendue du bailleur ; un passif doit donc être comptabilisé.

En revanche, les coûts probables de déménagement des biens qui seront réutilisés, n'étant pas engagés au profit du bailleur, ne constituent pas un passif. Ils ne seront comptabilisés en passif que lorsque la prestation de déménagement sera effectuée.

5.4 - Garantie donnée au client

L'obligation a pour origine une vente avant la date de clôture assortie d'une obligation de garantie. Cette obligation peut être légale, contractuelle ou résulter de simples pratiques commerciales de l'entité qui créent une attente chez ses clients.

La sortie de ressources est constituée par les coûts de réparation et elle est rendue probable par l'existence d'un défaut dans le produit ou la prestation livrée avant la clôture de l'exercice. Identifié par tout moyen, ce défaut peut être connu, soit de manière certaine à la date d'établissement des comptes, soit avec une certaine probabilité qui peut être déterminée par des statistiques sur le nombre de défauts, en particulier pour les productions de série.

Même si un défaut ne se révèle qu'après la date de clôture, il existait dans le produit au moment de sa livraison intervenue avant la date de clôture et il est donc probable, à la date de clôture, que cette obligation de garantie se traduira par une sortie de ressources.

L'entité a déjà comptabilisé le produit et le résultat sur la vente et n'attend plus aucune contrepartie de la réparation, physique ou financière, liée à la garantie.

Le coût estimé de la garantie constitue donc un passif qui doit être comptabilisé. L'échéance et le montant des dépenses de garantie ne sont pas fixés avec précision, le passif est à comptabiliser par une provision pour risques et charges.

5.5 - Prestation de maintenance

L'entité a conclu avec un tiers un contrat de maintenance dont l'exécution s'étend sur plusieurs exercices. L'obligation est d'ordre contractuel et consiste à assurer la maintenance jusqu'au terme du contrat.

Si l'entité a perçu le revenu du contrat avant la clôture de l'exercice, la partie du revenu correspondant à la prestation restant à assurer sur l'exercice suivant est comptabilisée au passif en produit constaté d'avance.

5.6 - Contrat en perte

L'obligation est constituée par l'existence d'un contrat signé avant la clôture de l'exercice. L'entité ne peut plus échapper à son obligation contractuelle de faire sauf à verser une indemnité.

La probabilité de sortie de ressources sans contrepartie est constituée par la perte identifiée sur ce contrat.

Dès qu'elle devient probable, la perte sur contrat doit donc être comptabilisée par constitution d'une provision pour risques et charges, l'échéance et le montant n'étant généralement pas fixés avec précision.

5.7 - Caution donnée

L'obligation résulte d'une caution accordée avant la date de clôture.

La sortie de ressources sans contrepartie est rendue probable lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément réunies :

- la situation financière du cautionné à la clôture de l'exercice risque d'entraîner sa défaillance
- la mise en jeu de la caution donnée est probable.

Un passif doit alors être comptabilisé. Le montant du passif est connu avec précision, la comptabilisation d'une provision pour risques et charges dépend de l'échéance de la caution qui n'est généralement pas fixée. Dès lors que la caution est appelée avec une date d'échéance, le passif constitue une dette.

Le cas échéant, l'entité intente un recours dont le produit attendu est comptabilisé à l'actif s'il répond aux règles de comptabilisation des actifs.

5.8 - Procès ou litige

Leur objet est d'ordre légal ou contractuel (responsabilité civile pour les dommages causés à autrui ou non-satisfaction d'une obligation contractuelle antérieure à la date de clôture). L'obligation résulte d'un dommage probable, causé à un tiers avant la clôture de l'exercice, même s'il a été découvert postérieurement.

La sortie de ressources est constituée par l'indemnité ou le coût de la réparation du préjudice ainsi que les coûts annexes du procès : honoraires d'avocats et d'experts, frais de procédure. Sa probabilité dépend de la conjonction des probabilités de :

- l'existence d'un dommage causé à un tiers antérieurement à la date de clôture,
- la responsabilité de l'entité dans ce dommage,
- la mise en jeu de cette responsabilité.

Cette conjonction doit aboutir à une probabilité de perte pour qu'une provision pour risques et charges soit comptabilisée sous forme d'une provision pour risques et charges tant que l'échéance et le montant ne sont pas fixés avec précision.

Le cas échéant, l'entité intente un recours contre un tiers (assurance, fournisseur,...) dont le produit attendu est comptabilisé à l'actif s'il répond aux règles de comptabilisation des actifs.

5.9 - Remise en état d'un site

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.

5.10 - Grosses réparations

Les programmes pluriannuels de grosses réparations peuvent être analysés en deux catégories :

Les dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou de remplacer tout ou partie des immobilisations existantes : ces dépenses ont le caractère d'immobilisations et ne peuvent être anticipées par le biais de provisions pour risques et charges ;

Les dépenses d'entretien qui ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

Dans ce second cas, l'obligation peut résulter de la loi, de règlements ou être implicite du fait de pratiques constantes de l'entité en la matière. A la date de clôture, la probabilité de sortie de ressources est directement liée à l'usage passé de l'installation. En conséquence, un passif doit être constaté à hauteur de la quote-part des dépenses futures d'entretien rapportée linéairement à l'usage passé.

5.11 - Obligation de mise en conformité à de nouvelles normes

Une entité peut, du fait d'une loi ou d'un règlement, devoir mettre en conformité ses machines ou installations avec de nouvelles normes (hygiène, sécurité, pollution).

Généralement, une obligation nouvelle de mise en conformité s'accompagne d'un délai permettant à l'entité d'adapter son immobilisation sans arrêter immédiatement son utilisation.

Cette obligation, d'ordre légal ou réglementaire, conduit à limiter la durée d'utilisation de l'actif non conforme jusqu'à la date butoir fixée par la loi ou le règlement. Si l'entité ne se conforme pas à la nouvelle norme et utilise un matériel non conforme, elle s'expose aux risques de condamnation prévue par le texte.

Les choix s'offrant à l'entité s'analysent comme suit :

- L'arrêt de l'utilisation du matériel non conforme

Si l'entité choisit de ne pas adapter le matériel non conforme, la valeur nette comptable de celui-ci doit alors être amortie sur sa durée d'utilisation résiduelle limitée par la date butoir de mise en application de la nouvelle norme ou, le cas échéant, par la date de mise en service du matériel de remplacement.

La sortie de ressources constituée par l'investissement dans un nouveau matériel est à comptabiliser en immobilisation. Il n'y a pas lieu de constater un passif en complément de la correction de valeur du matériel non conforme.

- L'adaptation du matériel non conforme

L'adaptation permettra au matériel existant d'être utilisé conformément aux prévisions antérieures à la nouvelle norme.

La sortie de ressources constituée par les dépenses d'adaptation trouve en contrepartie la possibilité d'utiliser le matériel au delà de la date butoir de mise en application de la norme.

Si l'adaptation prolonge durablement la durée d'utilisation initialement prévue du matériel, la dépense est à comptabiliser en immobilisation. Si la dépense ne fait que maintenir cette durée, la dépense est à constater en charge de période.

Il n'y a pas lieu de comptabiliser un passif.

5.12 - Restructurations

5.12.1 - Principe général

Les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une obligation de l'entité, vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision aux tiers, et à condition que l'entité n'attende plus de contrepartie de ceux-ci.

5.12.2 - Restructuration

Une restructuration peut notamment consister en :

- la vente ou l'arrêt d'une branche d'activité ;
- la fermeture d'un site d'activité ;
- la délocalisation d'une activité d'un site à un autre ;
- un changement apporté à la structure d'encadrement tel que la suppression d'un niveau hiérarchique ; et, d'une façon générale,
- toute réorganisation ayant un effet significatif sur la nature ou les activités de l'entité.

5.12.3 - Formalisation du plan de restructuration

L'existence de l'obligation nécessite que la décision soit traduite par un plan formalisé et détaillé de la restructuration précisant au moins :

- l'activité ou la partie d'activité concernée ;
- les principaux sites affectés ;
- la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail ;
- les dépenses qui seront engagées ; et
- la date à laquelle le plan sera mis en oeuvre.

L'obligation de cession d'une activité n'est pas constituée tant que l'entité n'est pas irrévocablement engagée à vendre par un accord de vente. La décision de vente d'une activité et son annonce publique ne suffisent pas à constituer une obligation pour l'entité.

5.12.4 - Formalisation de l'obligation

L'obligation est constituée si les tiers concernés sont fondés à anticiper la mise en œuvre par l'entité de la restructuration, soit en raison d'un début d'exécution du plan, soit suite à une annonce publique de ses principales caractéristiques.

Le démantèlement d'une usine, la vente d'actifs ou l'annonce publique des principales caractéristiques du plan montrent qu'une entité a commencé la mise en œuvre d'un plan de restructuration. L'annonce publique d'un plan détaillé de restructuration ne constitue une obligation que si :

- elle comporte suffisamment de détails sur les principales caractéristiques du plan ;
- celui-ci est communiqué à toutes les personnes concernées ; et
- sa mise en œuvre est programmée pour s'achever dans un délai rendant improbable sa modification.

Si un délai important est prévu avant le début de la restructuration ou pour sa réalisation, le plan ne crée pas une attente fondée chez les tiers car l'entité peut alors modifier ses plans.

5.12.5 - Indemnités au personnel pour cessation du contrat de travail

L'obligation est définie par la loi, le règlement ou le contrat qui régit les licenciements collectifs ou les autres formes d'interruption de contrats de travail.

L'obligation est matérialisée par :

- la prise de décision, avant la date de clôture, par l'organe compétent lorsque celui-ci comporte des représentants du personnel ; ou dans les autres cas,
- l'annonce, avant la date de clôture, aux personnes concernées ou à leurs représentants, de la décision prise par l'organe compétent.

Les indemnités sont à verser au bénéfice d'employés dont l'entité n'attend plus de contrepartie dans le futur.

Elles constituent un passif dont l'échéance et le montant sont généralement incertains ; une provision pour risques et charges est donc à comptabiliser.

5.12.6 - Autres coûts de restructuration

Les autres coûts résultant d'une décision de restructuration ne constituent un passif que dans la mesure où l'entité n'attend pas dans le futur de contrepartie des tiers concernés. C'est, par exemple, le cas de l'indemnité de rupture d'un contrat avec un fournisseur. En revanche, ne constituent pas des passifs les dépenses de formation ou de déménagement du personnel conservé, les dépenses d'harmonisation des systèmes d'information et des réseaux de distribution ainsi que les dépenses de marketing.

De même, les pertes d'exploitation futures identifiables jusqu'à la date d'une restructuration ne peuvent pas être provisionnées.

AVIS N°2002-07 DU 27 JUIN 2002 ET N°2002-12 DU 22 OCTOBRE 2002 DU CNC RELATIF A
L'AMORTISSEMENT ET A LA DEPRECIATION DES ACTIFS
(CF. REGLEMENT N°2002-10 DU 12 DECEMBRE 2002)

**AVIS N°2002-07 DU 27 JUIN 2002
ET N°2002-12 DU 22 OCTOBRE 2002 DU CNC RELATIF A
L'AMORTISSEMENT ET A LA DEPRECIATION DES ACTIFS**

(CF. REGLEMENT N°2002-10 DU 12 DECEMBRE 2002)

AVIS N°2002-07 DU 27 JUIN 2002 DU CNC

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité, réunie le 27 juin 2002, approuve l'avis relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs. Elle demande au Conseil de transmettre cet avis au Comité de la réglementation comptable pour que les dispositions normatives soient reprises dans le règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général et souligne la portée pour les comptes consolidés des dispositions reprises au §.IV ci-après.

Elle émet le vœu que :

- les règlements n°99-02, 99-07 et 2000-05 du CRC relatifs aux comptes consolidés précisent, dans le cadre des travaux à venir, de manière détaillée, les modalités de détermination des flux futurs de trésorerie pour l'estimation de la valeur d'usage en relation avec l'avancement des travaux de l'IASB sur la modification de la norme IAS 36 ;
- le groupe « actualisation », dont la création avait été souhaitée lors de l'adoption de l'avis sur les passifs, engage simultanément ses travaux ;
- le 2^{ème} alinéa de l'article 248-3 du décret du 23 mars 1967 prévoyant que « *l'écart non affecté est rapporté au compte de résultat, conformément à un plan d'amortissement, ou de reprise de provisions* » soit réexaminé dans le cadre des travaux à venir du CNC et de l'IASB sur les regroupements d'entreprises (« Business combination one ») ;
- au plan fiscal
 - contrairement à son instruction BOI 4 D-1-88 du 29 février 1988, l'Administration fiscale admette que des amortissements dérogatoires puissent être constatés lorsque des durées comptables (résultant d'une utilisation propre à l'entité) sont plus longues que les durées fiscales résultant des usages professionnels généralement admis.
 - qu'en cas de comptabilisation de dépréciations, les écarts constatés sur les exercices suivants, entre les dotations calculées sur la nouvelle base amortissable et, celles qui auraient résulté de la base amortissable antérieure, puissent donner lieu à constatation d'amortissements dérogatoires (conformément à la règle du minimum linéaire cumulé) et dès lors, bénéficier du traitement des amortissements réputés différés.

Le présent avis porte sur :

- La définition des amortissements et des dépréciations d'actifs ;
 - Les critères permettant de distinguer les actifs amortissables des actifs non amortissables ;
 - Les modalités de calcul des amortissements et des dépréciations ;
 - Les critères de constitution et de reprise des dépréciations.

Le champ de l'étude exclut :

- Les amortissements dérogatoires, qui sont des provisions réglementées ;
- Les provisions pour risques et charges, traitées dans le règlement n°2000-06 du CRC sur les passifs ;
- La dépréciation des stocks ;
- L'amortissement et la dépréciation des instruments financiers ⁽¹⁾ ;
- Les amortissements spécifiques des entreprises concessionnaires ;
- La dépréciation des titres de participation ;

- La dépréciation des actifs résultant d'avantages au personnel ;
- L'amortissement ou la dépréciation des charges inscrites à l'actif conformément aux articles 361.1, 361.4, 361.5, 361.6 et 361.7 du plan comptable général ;
- Les provisions sur opérations partiellement exécutées à la clôture de l'exercice, traitées par l'avis CNC n°99-10.
- Compte tenu de ces exclusions, l'étude couvre l'amortissement et la dépréciation :
- Des immobilisations incorporelles (marques, brevets, logiciels, fonds commerciaux, frais de recherche et développement, ...)
- Des immobilisations corporelles, (y compris les immobilisations détenues en location financement dès lors qu'elles sont inscrites au bilan du preneur).

Les textes présentés en gras ci-après, sont destinés, à l'exception des têtes de chapitre, à être repris dans le plan comptable général.

1. DÉFINITIONS

1.1 - Définitions

Actif amortissable

Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable.

Utilisation

L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

La notion « d'avantages économiques attendus de l'actif » ne doit pas être interprétée de manière restrictive. Ainsi, par exemple, pour les entités du secteur associatif ou du secteur public autres que celles ayant une activité principalement industrielle et commerciale, elle peut correspondre à la notion de potentiel de services attendus.

Dans les comptes individuels, l'entreprise pourra, dans certains cas, retenir les durées résultant des usages professionnels généralement admis, qui peuvent être différentes des durées qui lui sont propres.

La détermination de l'utilisation s'appuie sur une démarche explicite et documentée.

L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine soit en cours d'utilisation est applicable :

- **physique** : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'entité ou par le passage du temps ;
- **technique** : il est attendu que l'évolution technique impliquera l'obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique. Il en est notamment ainsi en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;
- **juridique** : l'utilisation est limitée dans le temps par une période de protection légale ou contractuelle.

Ces critères ne sont pas exhaustifs. D'autres critères peuvent également être pris en compte.

Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir son utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

Une immobilisation est considérée comme ayant une utilisation indéterminable (ce qui ne signifie pas infinie) lorsque, sur la base d'une analyse de tous les faits pertinents, il n'y a pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il est attendu que cette immobilisation procurera des avantages économiques à l'entité.

Les actifs corporels, physiques par essence, ont généralement une utilisation déterminable (c'est-à-dire finie et mesurable). Les terrains font, en général, exception à cette règle.

Certains actifs incorporels ont une durée de consommation des avantages économiques attendus déterminable car ils bénéficient d'une protection juridique comme par exemple les technologies ayant fait l'objet de brevets ou de licences.

D'autres actifs incorporels peuvent ne pas avoir de durée de consommation des avantages économiques attendus déterminable (marques entretenues, par exemple). Dans ce cas, ils ne font pas l'objet d'un plan d'amortissement. Toutefois, en cas de décision prise d'arrêter l'utilisation d'une marque à une échéance donnée par exemple, le plan d'amortissement commence à compter de cette décision jusqu'à la date d'échéance prévue.

Amortissement

Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

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

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

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

L'amortissement en fonction du nombre d'unités d'œuvre ne pourra cependant pas toujours être retenu notamment en raison des règles fiscales.

Les amortissements déduits de la valeur brute traduisent le plan d'amortissement propre à l'entité. Les amortissements dérogatoires prescrits ou autorisés par des textes particuliers (cf. art 322-2 du règlement n°99-03), fondés soit sur une durée d'amortissement fiscal plus courte que son utilisation (logiciels par exemple) ou sur un mode dégressif sans changement de durée (le mode linéaire ayant été retenu dans le plan d'amortissement déduit de la valeur brute), sont des provisions réglementées traitées conformément aux articles 322.2 et 441.14 du règlement n°99.03 du CRC et exclus du champ d'application du présent avis.

Dépréciation

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

1.2 - Définitions des différentes valeurs

1.2.1 - Coût d'entrée

Valeur brute

La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou, sa valeur de réévaluation .

1.2.2. - Amortissements

Valeur résiduelle

La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable.

La valeur résiduelle d'un actif n'est mesurable que s'il est possible de déterminer de manière fiable dès l'origine la valeur de marché à la revente du bien en fin de période d'utilisation : contrat de vente ferme, option de vente, catalogue de prix d'occasion...

Valeur nette comptable

La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.

1.2.3 - Dépréciation

Valeur actuelle

La valeur actuelle ⁽²⁾ est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

Valeur vénale

La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

Les conditions normales de marché sont celles des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes.

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

Les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif peuvent être des coûts externes et internes à l'entité, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. Il en est ainsi par exemple des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu.

Valeur d'usage

La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus (potentiel de services attendus par exemple).

Les critères et la méthode de calcul des avantages économiques futurs retenus pour un actif doivent être appliqués de façon permanente à chaque évaluation de la valeur d'usage de cet actif.

2. CONDITIONS DE COMPTABILISATION ET MODALITÉS D'ÉVALUATION

2.1 - Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements

2.1.1 - Conditions de comptabilisation des amortissements

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.

Au-delà du plan d'amortissement, des amortissements dérogatoires pourront être comptabilisés pour des raisons fiscales.

2.1.2 - Modalités d'évaluation des amortissements

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'entité.

Lorsque l'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme indéterminable, devient déterminable au regard d'un des critères cités au §.1.1, l'actif est amorti sur l'utilisation résiduelle.

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toutefois, toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.

Au cours de l'utilisation d'un actif, l'estimation de l'utilisation faite à l'origine peut ne plus apparaître appropriée. Par exemple, l'utilisation peut être allongée du fait de dépenses ultérieures sur l'actif qui améliorent son état au-delà de son niveau de performance. A contrario, des changements techniques ou des évolutions du marché peuvent conduire à réduire son utilisation. Dans de tels cas, l'utilisation et en conséquence, le taux d'amortissement sont ajustés pour l'exercice en cours et les exercices suivants conformément aux dispositions de l'article 311-6 du règlement n°99.03 du CRC relatif aux changements d'estimation.

2.2 - Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des dépréciations

2.2.1 - Critères de dépréciation

L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

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

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

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

Indices de perte de valeur

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

- Externes :
 - **valeur de marché** : durant l'exercice, la valeur de marché d'un actif a diminué (même à titre temporaire) de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ;
 - **changements importants** : des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont intervenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technique, économique ou juridique ou sur le marché dans lequel l'entreprise opère ou auquel l'actif est dévolu ;
 - **taux d'intérêt ou de rendement** : les taux d'intérêt du marché ou autres taux de rendement du marché ont augmenté durant l'exercice et il est probable que ces augmentations diminuent de façon significative les valeurs vénales et/ou d'usage.
- Internes :
 - **obsolescence ou dégradation physique** : il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif non prévu par le plan d'amortissement ;
 - **changements importants dans le mode d'utilisation** : des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient ou des plans de sortie d'un actif avant la date prévue préalablement ;
 - **performances inférieures aux prévisions** : des indications provenant d'un système d'information interne montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.

Cette liste n'est pas exhaustive. Une entreprise peut identifier d'autres indices laissant penser qu'un actif a pu perdre de la valeur. Ces indices imposent également à l'entreprise de déterminer la valeur actuelle de l'actif.

2.2.2 - Conditions de comptabilisation des dépréciations

Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. En effet, l'article 8 du décret n°83-1020 du 29 novembre 1983 conduit à considérer que la référence à la valeur actuelle ne peut résulter que de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est à dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

La comptabilisation d'une dépréciation modifiée de manière prospective, la base amortissable de l'actif déprécié.

2.2.3 - Suivi des dépréciations

Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure.

En particulier, lorsque l'indice montrant que l'actif avait pu perdre de la valeur a disparu ou diminué, la valeur d'usage est réestimée, la dépréciation est ajustée et le plan d'amortissement est modifié de manière prospective. Toutefois, la valeur nette comptable d'un actif, augmentée suite à la reprise d'une dépréciation, ne doit pas être supérieure à la valeur nette comptable qui aurait été déterminée (valeur brute moins amortissements) si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.

3. INFORMATIONS A PORTER EN ANNEXE

L'annexe doit comporter les informations qui suivent dès lors qu'elles sont significatives.

3.1 - Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;
- les modes d'amortissement utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements.
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs. Une telle information résulte de changements de la durée d'amortissement, du mode d'amortissement ou des valeurs résiduelles.
- En cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

3.2 - Dépréciation

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci, (indication le cas échéant, du référentiel international retenu) ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dépréciation ;
- les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.

3.3 - Rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice

Un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, doit faire apparaître :

- les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice ;

- les dépréciations comptabilisées au cours de l'exercice ;
- les dépréciations reprises au cours de l'exercice ;

En outre, pour chaque catégorie d'actifs, corporels et incorporels, une information est fournie sur la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des dépréciations) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.

4. LIENS AVEC LES COMPTES CONSOLIDÉS

4.1 - Retraitement des plans d'amortissement retenus dans les comptes sociaux

En application des dispositions des articles 248-6 du décret du 23 mars 1967 et du paragraphe 303 des règlements n°99-02, 99-07 et 2000-05 du CRC, lorsque l'entité établit des comptes consolidés, elle doit procéder aux retraitements relatifs à l'homogénéisation des méthodes et modalités d'évaluation retenues pour la consolidation et à l'élimination de l'incidence sur les comptes consolidés des écritures passées pour la seule application des législations fiscales.

Pour établir ses comptes consolidés, l'entité consolidante doit déterminer le plan d'amortissement de chacun de ses actifs hors de toute disposition propre aux réglementations et doctrines fiscales ou autres réglementations spécifiques non comptables.

Ces dispositions peuvent avoir des incidences sur la pratique de l'amortissement dans ses comptes individuels et conduire, dans certains cas, à un plan d'amortissement différent de celui retenu dans ses comptes consolidés. Ces différences peuvent porter sur l'utilisation et le mode d'amortissement.

Lorsqu'une entité consolidante acquiert une autre entité, la valeur d'entrée attribuée à un actif constitue sa nouvelle valeur brute (Règlement 99.02 §.21120) et entraîne la définition d'un plan d'amortissement propre aux comptes consolidés. Ce plan peut être différent de celui qui continue à s'appliquer dans les comptes individuels (voire consolidés) de l'entité acquise, pour les raisons suivantes :

- la valeur d'entrée de l'actif dans les comptes consolidés est différente de la valeur nette comptable de l'actif dans les comptes de l'entreprise acquise ;
- la durée d'utilisation peut avoir à être alignée sur celles du groupe pour satisfaire à l'obligation d'homogénéité imposée par le code de commerce (art. L 233 par.22, 2^{ème} alinéa et art. 248-6b du décret du 23 mars 1967).

4.2 - Dépréciations

Les dispositions du paragraphe 300 des règlements 99-02, 99-07 et 3000 du règlement n°2000-05 du CRC indiquent que le groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier les risques et charges de manière différente dans les comptes consolidés et les comptes individuels, ou les comptes de sous-groupes. Ce principe s'applique aux dépréciations. Aussi, les dépréciations devraient être identiques, sauf en cas de réappréciation justifiée au niveau du groupe, des modalités de calcul des flux.

1) Un instrument financier désigne tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier pour une entreprise et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres pour une autre.

Un actif financier désigne tout actif qui est :

- (a) de la trésorerie ;
- (b) un droit contractuel de recevoir d'une autre entreprise de la trésorerie ou un autre actif financier ;
- (c) un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entreprise dans des conditions potentiellement favorables ; ou
- (d) un instrument de capitaux propres d'une autre entreprise.

2) La valeur actuelle correspond à la valeur d'inventaire mentionnée dans les textes de niveau supérieur.

AVIS N°2002-12 DU 22 OCTOBRE 2002 DU CNC

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 22 octobre 2002 approuve les modifications et les compléments apportés au paragraphe « 2 - Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation » de l'avis n°2002-07 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

« 2 - Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation

2.1 - Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements

2.1.1 - Conditions de comptabilisation des amortissements

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.

Au-delà du plan d'amortissement, des amortissements dérogatoires pourront être comptabilisés pour des raisons fiscales.

2.1.2 - Modalités d'évaluation des amortissements

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'entité.

Lorsque l'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme indéterminable, devient déterminable au regard d'un des critères cités au §.1.1, l'actif est amorti sur l'utilisation résiduelle.

~~Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.~~

Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toutefois, toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.

Au cours de l'utilisation d'un actif, l'estimation de l'utilisation faite à l'origine peut ne plus apparaître appropriée. Par exemple, l'utilisation peut être allongée du fait de dépenses ultérieures sur l'actif qui améliorent son état au-delà de son niveau de performance. A contrario, des changements techniques ou des évolutions du marché peuvent conduire à réduire son utilisation. Dans de tels cas, l'utilisation et en conséquence, le taux d'amortissement sont ajustés pour l'exercice en cours et les exercices suivants conformément aux dispositions de l'article 311-6 du règlement n°99-03 du CRC relatif aux changements d'estimation ».

Il est créé un nouveau paragraphe :

2.1.3 - Amortissement des immobilisations comptabilisées par composants

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. *Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.* (alinéa extrait du §.2.1.2 et modifié)

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

La méthode de comptabilisation par composants des grosses réparations ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour grosses réparations ou de grandes révisions.

NB : Les modifications et compléments apportés sont indiqués en caractères italiques.

AVIS N°2003-06 DU 1^{ER} AVRIL 2003 RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES ACTIVITES D'ECHANGES
DANS LE CADRE DES TRANSACTIONS INTERNET
(CF. REGLEMENT N°2003-01 DU 2 OCTOBRE 2003)

**AVIS N°2003-06 DU 1^{ER} AVRIL 2003 RELATIF AU TRAITEMENT
COMPTABLE DES ACTIVITES D'ECHANGE DANS LE CADRE
DES TRANSACTIONS INTERNET**

(CF. REGLEMENT N°2003-01 DU 2 OCTOBRE 2003)

Les dispositions du présent avis sont applicables au traitement comptable des activités d'échange dans le cadre des transactions internet.

Les paragraphes en gras sont destinés à être repris dans le règlement soumis à l'approbation du Comité de la réglementation comptable et modifieront le règlement n°99-03 relatif au plan comptable général.

1 - Traitement comptable des opérations d'échanges dans le cadre des transactions internet

1.1 - Champ d'application

Sont assimilées à des transactions d'échange couvertes par les dispositions de cet avis, des ventes croisées de montants équivalents entre deux entreprises, quel que soit leur secteur d'activité, même payées en espèces, si ces règlements se font dans le cadre d'un accord de compensation, dès lorsqu'au moins l'un des lots échangés concerne une prestation publicitaire effectuée sur internet.

1.2 - Principes d'évaluation

1.2.1 - Rappel des dispositions applicables

L'article 311-2 du plan comptable général dispose que « *seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice* ».

L'article 321-2 prévoit que « *pour les biens acquis par voie d'échange [le prix d'achat s'entend de] la valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est la plus sûre* ».

1.2.2 - Principes applicables

En cas de transaction d'échange dans laquelle intervient au moins une vente de prestation publicitaire effectuée sur internet, le bien ou le service reçu dans l'échange doit être évalué :

- a) à la valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est la plus sûre,**
- b) augmentée ou diminuée de la soulte en espèce éventuellement versée ou reçue et**
- c) des frais accessoires d'achat.**

Cette position est applicable que les biens ou services échangés soient ou non semblables.

Si la valeur vénale d'aucun des lots ne peut être estimée de façon sûre, les entreprises concernées doivent valoriser le bien ou le service acquis pour un montant égal à la valeur comptable de l'actif remis dans l'échange, l'actif pouvant être la soulte. Si aucun actif n'est remis, le bien ou le service reçu dans l'échange est comptabilisé pour une valeur nulle. Dans ce cas, les frais accessoires d'achat ne s'ajoutent pas au coût du bien ou du service reçu dans l'échange et affectent le résultat.

1.3 - Modalités d'estimation de la valeur vénale

La valeur vénale d'un lot échangé ne peut être appréciée que par référence à des ventes normales. Sont considérées comme normales, les ventes équivalentes réalisées par la même entreprise, payées en espèces ou contre remise d'autres actifs, monétaires ou non, dont la valeur vénale peut être déterminée de façon sûre.

En l'espèce, la vente normale :

- a) doit être de même nature, par exemple une prestation de service de publicité, et avoir un contenu comparable ;
- b) doit intervenir fréquemment, c'est-à-dire représenter un nombre significatif de transactions et en montants par rapport à l'ensemble des transactions consistant à fournir un service publicitaire similaire à celui rendu dans la transaction d'échange.

- c) ne doit pas faire intervenir la même contrepartie et
 d) continuera d'intervenir après l'échange dont la valeur vénale ne peut être appréciée de façon fiable.

Des ventes croisées de montants équivalents entre deux entreprises, dont l'une fait partie du secteur internet, même payées en espèces, si ces règlements se font dans le cadre d'un accord de compensation, ne constituent pas des ventes normales si des ventes similaires non croisées n'interviennent pas fréquemment avec des contreparties différentes.

1.4 - Informations complémentaires à présenter en annexe

Les entreprises doivent présenter en annexe les montants maintenus en produits et charges relatifs aux opérations d'échange de publicité pour chaque exercice présenté.

Pour les opérations d'échange dont la juste valeur n'a pu être déterminée de façon fiable, et pour lesquelles les impacts sur le compte de résultat ont été éliminés, une information doit être fournie sur le volume et le type de publicité (ou autre) accordé et obtenu.

Annexe : modalités pratiques de comptabilisation

Une entreprise vend un service publicitaire pour une valeur toutes taxes comprises de 120. En contrepartie, au titre de la même transaction, elle achète un service publicitaire pour une valeur toutes taxes comprises de 110. Elle encaisse donc une soulte de 10.

Les écritures comptables enregistrées par cette entreprise au titre de la transaction sont les suivantes :

Quelle que soit la difficulté d'estimation de la valeur vénale, la vente doit être comptabilisée pour le montant porté sur la facture selon une écriture du type :

Client	110		
Caisse	10		
TVA collectée			20
Ventes de publicité			100

De même, pour l'opération d'achat, l'écriture suivante est nécessairement comptabilisée :

Achats de publicité	92		
TVA à récupérer	18		
Fournisseurs			110

Si le montant hors taxes de la vente, soit 100, peut être apprécié par référence à des ventes normales, il convient de maintenir les écritures ci-dessus.

En revanche, lorsque ce montant ne peut être validé par référence à de telles ventes et que l'achat ne peut être évalué de façon fiable, il convient d'enregistrer la vente pour un montant égal à la valeur de l'actif reçu dans l'échange, c'est à dire, ici, pour 10 toutes taxes comprises, soit 8 hors taxes (10-20+18).

Il faut donc passer l'écriture complémentaire suivante en tenant compte de l'incidence de la TVA :

Ventes de publicité	92		
Achats de publicité			92

En application du paragraphe II.4., il convient d'indiquer en annexe les ventes et achats de publicité pour 92 ainsi éliminés.

AVIS N°2003-10 DU 24 JUILLET 2003 RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DE L'ECART DE REEVALUATION
(CF. REGLEMENT N°2003-04 DU 2 OCTOBRE 2003)

**AVIS N°2003-10 DU 24 JUILLET 2003 RELATIF AU TRAITEMENT
COMPTABLE DE L'ECART DE REEVALUATION**

(CF. REGLEMENT N°2003-04 DU 2 OCTOBRE 2003)

L'Assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité, réunie le 24 juin 2003, approuve l'avis relatif au traitement comptable de l'écart de réévaluation suite à cession d'un actif réévalué. Elle demande au Conseil de transmettre cet avis au Comité de la réglementation comptable pour que les dispositions normatives soient reprises dans le règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général.

1. CHAMP D'APPLICATION DE L'AVIS

Le présent avis s'applique à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe, sous réserve des dispositions qui leur sont spécifiques, conformément aux dispositions de l'article 110-1 du règlement n°99-03 du CRC.

Il porte sur le traitement comptable de l'écart de réévaluation, constaté dans le cadre d'une réévaluation libre des immobilisations corporelles et financières suite à la cession de l'immobilisation réévaluée.

2. CONDITIONS ET COMPTABILISATION DE L'ÉCART DE RÉÉVALUATION

a) L'article L 123-18 du code de commerce précise:

« A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale et les biens produits à leur coût de production.

Pour les éléments d'actif immobilisés, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent, s'il y a lieu, tenir compte des plans d'amortissement. Si la valeur d'un élément de l'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non. Les biens fongibles sont évalués soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré. La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée. S'il est procédé à une réévaluation de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, l'écart de réévaluation entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable ne peut être utilisé à compenser les pertes ; il est inscrit distinctement au passif du bilan. »

b) Il en résulte que l'entreprise qui procède à une réévaluation libre doit réévaluer l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. L'écart constaté est comptabilisé, au sein des capitaux propres, au compte 1052 « Ecart de réévaluation ».

3. CARACTÈRE NON DISTRIBUABLE DE L'ÉCART DE RÉÉVALUATION

Le caractère non distribuable de l'écart de réévaluation est prévu par l'article L 232-11 du code de commerce:

« Le bénéfice distribuable est constitué par le bénéfice de l'exercice, diminué des pertes antérieures, ainsi que des sommes à porter en réserve en application de la loi ou des statuts, et augmenté du report bénéficiaire.

En outre, l'assemblée générale peut décider la mise en distribution de sommes prélevées sur les réserves dont elle a la disposition. En ce cas, la décision indique expressément les postes de réserve sur lesquels les prélèvements sont effectués. Toutefois, les dividendes sont prélevés par priorité sur le bénéfice distribuable de l'exercice.

Hors le cas de réduction du capital, aucune distribution ne peut être faite aux actionnaires lorsque les capitaux propres sont ou deviendraient à la suite de celle-ci inférieurs au montant du capital augmenté des réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer

L'écart de réévaluation n'est pas distribuable. Il peut être incorporé en tout ou partie au capital. »

Ces dispositions sont reprises à l'article 350-1 du règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général :

« Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes.

L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres

L'écart de réévaluation peut être incorporé en tout ou partie au capital. Il ne peut pas compenser les pertes, sauf s'il a été préalablement incorporé au capital. »

4. TRAITEMENT DE L'ÉCART DE RÉÉVALUATION

L'interdiction de distribution de l'écart de réévaluation prévue par l'article L232-11 du code de commerce, s'explique dans la mesure où il correspond à des plus-values latentes non réalisées. Une telle distribution s'assimilerait à la distribution de dividendes fictifs réprimée par l'article L 232-12 du code de commerce.

L'écart peut être considéré comme réalisé en totalité lors de la cession de l'immobilisation réévaluée, ainsi que progressivement au fur et à mesure de la constatation du supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation. En effet, dans ce dernier cas, la comptabilisation du supplément d'amortissement en charges diminue d'autant, de façon irréversible, le montant du résultat lors de l'exercice de constatation de l'amortissement. Le transfert de l'écart de réévaluation au titre de ce supplément à un compte de réserves distribuables, ne peut s'appliquer que si la société est bénéficiaire et « in bonis ».

Ces situations sont évoquées à l'article 33-2-c) de la quatrième directive n°78/660.

c) La réserve de réévaluation doit être dissoute dans la mesure où les montants y affectés ne sont plus nécessaires pour l'application de la méthode d'évaluation utilisée et la réalisation de ses objectifs. Les États membres peuvent prévoir des règles régissant l'utilisation de la réserve de réévaluation, à condition que des additions au compte de profits et pertes en provenance de la réserve de réévaluation ne puissent être effectuées que dans la mesure où les montants transférés ont été inscrits en tant que charges au compte de profits et pertes ou représentent des plus-values effectivement réalisées. Ces montants doivent être indiqués séparément dans le compte de profits et pertes. Aucune partie de la réserve de réévaluation ne peut faire l'objet d'une distribution, directe ou indirecte, à moins qu'elle ne corresponde à une plus-value réalisée.

Ces dispositions de l'article 33-2-c) de la quatrième directive, autorisent la distribution de l'écart de réévaluation dès qu'il est réalisé. Pour ce faire, cet écart sera transféré dans un compte de réserves distribuables. Pour éviter toute compensation au sein du poste « Ecart de réévaluation », les entités devront suivre les écarts, immobilisation par immobilisation.

Il est proposé de compléter l'article 350-1 du règlement n°99-03 relatif au plan comptable général comme suit :

« Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes.

L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres

L'écart de réévaluation peut être incorporé en tout ou partie au capital. Il ne peut pas compenser les pertes, sauf s'il a été préalablement incorporé au capital.

« L'écart de réévaluation initialement comptabilisé est transféré à un compte de réserves distribuables lors de la cession de l'immobilisation. Il en est de même pour le supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation, constaté en cas d'exercice bénéficiaire. »

De même, l'article 531-2/5 relatif au contenu de l'annexe sera ainsi complété.

« *En cas de comptabilisation de valeurs réévaluées :*

- *variation au cours de l'exercice et ventilation de l'écart de réévaluation ;*
- *mention de part du capital correspondant à une incorporation de l'écart ;*
- *rétablissement des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent ; »*
- **« mention de la part de l'écart de réévaluation transféré à un compte de réserves distribuables, immobilisation par immobilisation. »**

Au titre de la première application, il sera proposé au Comité de la réglementation comptable, que ce texte s'applique aux écarts de réévaluation constatés à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2004 avec possibilité d'anticipation aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003.

Par ailleurs, l'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité émet le vœu que l'article L.232-11 du code de commerce soit clarifié en ce sens (notamment pour le transfert systématique de l'écart de réévaluation correspondant au supplément d'amortissement à un compte de réserves distribuables).

AVIS N°2003-11 DU 21 OCTOBRE 2003 RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES COUTS DE CREATION
DE SITES INTERNET
(CF. REGLEMENT N°2003-05 DU 20 NOVEMBRE 2003)

**AVIS N°2003-11 DU 21 OCTOBRE 2003 RELATIF AU TRAITEMENT
COMPTABLE
DES COUTS DE CREATION DE SITES INTERNET
(CF. REGLEMENT N°2003-05 DU 20 NOVEMBRE 2003)**

Les dispositions du présent avis sont applicables au traitement comptable des coûts de création de sites internet. L'expression « sites internet » (sites Web) couvre également les sites Intranet et Extranet.

Les paragraphes en gras sont destinés à être repris dans le règlement soumis à l'approbation du Comité de la réglementation comptable et modifieront le règlement 99-03 relatif au plan comptable général.

1 - Traitement comptable des coûts de création de sites internet

1.1 - Définitions

Selon les dispositions du projet d'avis en cours d'élaboration, relatif à la définition des actifs, *«un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.»*

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire, sans substance physique.

1.2 - Conditions de comptabilisation

1.2.1 - Rappel des conditions générales de comptabilisation d'un actif

Un actif est inscrit au bilan lorsqu'il répond aux deux conditions suivantes :

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

1.2.2 - Conditions de comptabilisation à l'actif des coûts de création de sites internet

Les coûts de création de sites internet peuvent être inscrits à l'actif si l'entreprise démontre qu'elle remplit simultanément les conditions suivantes :

- a) le site internet a de sérieuses chances de réussite technique ;**
- b) l'entreprise a l'intention d'achever le site internet et de l'utiliser ou de le vendre ;**
- c) l'entreprise a la capacité d'utiliser ou de vendre le site internet ;**
- d) le site internet générera des avantages économiques futurs ;**
- e) l'entreprise dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site internet ;**
- f) l'entreprise a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site internet au cours de son développement.**

Si l'entreprise ne remplit pas ces conditions, elle ne peut pas immobiliser les coûts engagés au titre de la conception et du développement des sites internet, qui doivent être comptabilisés en charges.

Les dépenses de création de sites internet «passifs» destinés à donner des informations sur l'entreprise (sites de présentation) et ne participant pas aux systèmes d'information ou commerciaux de l'entreprise (comptabilité, ventes ...) i.e. dont on ne peut démontrer qu'ils généreront des avantages économiques futurs distincts de ceux générés par d'autres actifs, ne répondent pas à la définition d'un actif et doivent être comptabilisés en charges.

1.3 - Application

La conception et le développement de sites internet comprennent trois phases :

1.3.1 - La phase de recherche préalable

Les coûts engagés au cours de la phase de recherche préalable ne peuvent pas être comptabilisés à l'actif et doivent être inscrits au compte de résultat lorsqu'ils sont engagés, puisqu'il n'est pas possible à ce stade d'évaluer avec une fiabilité suffisante s'ils donneront lieu à de futurs avantages économiques contrôlés par l'entreprise.

Les coûts de recherche préalable comprennent notamment les dépenses engagées au titre :

- des études de faisabilité ;
- de la détermination des objectifs et des fonctionnalités du site ;
- de l'exploration des moyens permettant de réaliser les fonctionnalités souhaitées ;
- de l'identification du matériel approprié et des applications ;
- de la sélection des fournisseurs de biens et de services ;
- du traitement des questions juridiques préalables comme la confidentialité, les droits d'auteur, les marques de fabrique et le respect de la législation ;
- de l'identification des ressources internes pour des travaux sur le dessin et le développement du site.

Les frais de recherche comptabilisés initialement en charges, relatifs à un projet qui aboutit à la création de sites internet, ne peuvent pas ultérieurement être réintégrés au coût de développement (du site) inscrit à l'actif.

1.3.2 - La phase de développement et de mise en production

Les coûts engagés au cours de la phase de développement et de production de sites internet peuvent être comptabilisés à l'actif à leur coût de production, dans la mesure où les conditions permettant d'inscrire le projet parmi les immobilisations incorporelles sont satisfaites.

La comptabilisation des coûts de développement et de production de sites internet à l'actif est considérée comme la méthode préférentielle.

Il s'agit des dépenses relatives à :

- l'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine ;
- l'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site (par exemple, les systèmes de gestion du contenu pouvant être mis à jour et les systèmes de commerce électronique, dont le logiciel de cryptage, ainsi que les interfaces avec d'autres systèmes informatiques que l'entreprise utilise) ;
- le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande d'un code pour les programmes (par exemple logiciel de catalogage, moteurs de recherche, ...), de logiciels de bases de données, et de logiciels intégrant les applications distribuées (par exemple base de données et systèmes comptables d'entreprise) dans les programmes ;
- la réalisation de la documentation technique (qui ne constitue pas un guide d'utilisation).
- Les «graphiques» comprennent le dessin global de la page du site (bordures, fonds et couleurs des textes, polices, cadres, boutons, etc ..) qui affecte l'image et la sensation de la page et demeurent en principe cohérents, indépendamment des modifications apportées au contenu.

Les graphiques constituant un élément du logiciel les coûts de développement des graphiques initiaux doivent être comptabilisés comme les logiciels auxquels ils se rapportent. Les coûts de conception graphique comprennent notamment les frais de développement de la conception graphique et de la présentation des pages individuelles sur le site, dont la création de graphiques.

Le contenu vise les renseignements inclus sur le site, de nature textuelle ou graphique (les graphiques spécifiques décrits ci-dessus sont exclus). Par exemple : les articles, les photos des produits, les cartes, les citations et les tableaux constituent des formes de contenu. Le contenu peut se trouver dans des bases de données séparées.

Les coûts afférents au contenu comprennent notamment les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site et l'expédition du contenu du site. Ils peuvent être inscrits à l'actif en tant qu'immobilisations incorporelles s'ils satisfont aux conditions d'inscription précisées au point 1.2.

1.3.3 - La phase d'exploitation

Les dépenses au titre de sites internet engagées après son acquisition ou son achèvement doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues, sauf :

- **s'il est probable que ces dépenses permettront au site de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini avant l'engagement des dépenses ;**
- **et si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable.**

Il en est ainsi par exemple des adjonctions à un site de nouvelles fonctions ou caractéristiques. Ces dépenses, bien qu'engagées après la mise en exploitation du site, remplissent les conditions d'inscription des immobilisations incorporelles et sont susceptibles de constituer un élément d'actif séparé.

Les dépenses de la phase d'exploitation à traiter en charges comprennent notamment les opérations suivantes consistant à :

- former les salariés participant à l'entretien du site ;
- enregistrer le site auprès des moteurs de recherche ;
- effectuer les tâches administratives ;
- mettre à jour les graphiques du site ;
- effectuer des sauvegardes régulières ;
- créer de nouveaux liens ;
- vérifier que les liens fonctionnent normalement et mettre à jour les liens existants ;
- procéder à des révisions de routine de la sécurité du site ;
- effectuer l'analyse d'utilisation ;
- engager la redevance annuelle d'utilisation du nom de domaine.

Annexe

Un site de la toile (site Web) est un espace thématique d'informations, accessible à une URL (Uniform Resources Locator adresse), par le protocole HTTP (Hyper Text Transfer Protocol) et au travers d'un navigateur web.

- Un site INTERNET est un site accessible par l'ensemble des utilisateurs connectés au réseau mondial du Web.
- Un site INTRANET est un site accessible uniquement par les employés d'une société ou d'une administration connectée à son réseau interne.
- Un site EXTRANET est un site intranet dont tout ou partie du contenu peut être accessible soit par internet par des utilisateurs identifiés, soit par un autre intranet.

AVIS N°2003-E ET SA NOTE DE PRESENTATION DU 9 JUILLET 2003 DU COMITE D'URGENCE CONCERNANT LES MODALITES DE PREMIERE APPLICATION DE LA COMPTABILISATION PAR COMPOSANTS ET DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES PREVUES A L'ARTICLE 15 DU REGLEMENT N°02-10 DU CRC RELATIF A L'AMORTISSEMENT ET LA DEPRECIATION DES ACTIFS
ET N°2003-F DU 5 DECEMBRE 2003 DU COMITE D'URGENCE AFFERENT AU PROJET DE REGLEMENT MODIFIANT L'ARTICLE 15 DU REGLEMENT N°2002.10 DU CRC RELATIF A L'AMORTISSEMENT ET LA DEPRECIATION DES ACTIFS
(CF. REGLEMENT N°2003-07 DU 12 DECEMBRE 2003 MODIFIANT L'ARTICLE 15 DU REGLEMENT N°2002.10 DU CRC)

**AVIS N°2003-E ET SA NOTE DE PRESENTATION DU 9 JUILLET 2003
DU COMITE D'URGENCE DU CNC CONCERNANT LES MODALITES DE
PREMIERE APPLICATION DE LA COMPTABILISATION PAR
COMPOSANTS ET DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES PREVUES A
L'ARTICLE 15 DU REGLEMENT N°02-10 DU CRC RELATIF A
L'AMORTISSEMENT ET LA DEPRECIATION DES ACTIFS**

**AVIS N°2003-F DU 5 DECEMBRE 2003 DU COMITE D'URGENCE DU CNC
AFFÉRENT AU PROJET DE RÈGLEMENT MODIFIANT L'ARTICLE 15
DU RÈGLEMENT N°2002-10 DU CRC RELATIF À L'AMORTISSEMENT
ET LA DÉPRÉCIATION DES ACTIFS**

**(CF. REGLEMENT N°2003-07 DU 12 DECEMBRE 2003 MODIFIANT
L'ARTICLE 15 DU REGLEMENT N°2002-10 DU CRC)**

AVIS N°2003-E DU 9 JUILLET 2003 DU COMITÉ D'URGENCE DU CNC

Le Comité d'urgence réuni le 9 juillet 2003 a émis l'avis suivant, concernant les modalités de première application de la comptabilisation des composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement n°02-10 du CRC relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs. Comme pour le règlement n°00-06 du CRC relatif aux passifs et n°02-10, les provisions et les amortissements spécifiques des entreprises concessionnaires sont exclues du champ d'application de l'avis.

1. RAPPEL DES DISPOSITIONS COMPTABLES

Règlement n°00-06 du CRC relatif aux passifs

- Compte 1572 : Provisions pour grosses réparations

§.5.10 de l'avis n°00-01 du CNC relatif aux passifs « Grosses réparations »

« Les programmes pluriannuels de grosses réparations peuvent être analysés en deux catégories :

- Les dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou [1^{ère} catégorie] de remplacer tout ou partie des immobilisations existantes: ces dépenses ont le caractère d'immobilisations et ne peuvent être anticipées par le biais de provisions pour risques et charges ;
- Les dépenses d'entretien qui ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement [2^{ème} catégorie].

Dans ce second cas, l'obligation peut résulter de la loi, de règlements ou être implicite du fait de pratiques constantes de l'entité en la matière. A la date de clôture, la probabilité de sortie de ressources est directement liée à l'usage passé de l'installation. En conséquence, un passif doit être constaté à hauteur de la quote-part des dépenses futures d'entretien rapportée linéairement à l'usage passé. »

Article 322-3 du règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général modifié par l'article 5-2 du règlement n°02-10 du CRC.

.....

« [1^{ère} catégorie] Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

[2^{ème} catégorie] Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour grosses réparations ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation suivantes : »

.....

Le Comité note que la première catégorie n'englobe pas les dépenses d'amélioration des actifs qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie, et qui doivent être comptabilisées en immobilisations au moment où la dépense est engagée.

Règlement n°02-10 du CRC.

• article 15.2 - Mesures transitoires

« Mesures transitoires relatives à la comptabilisation des actifs par composants pour les grosses réparations prévues par le règlement n°2000-06 du CRC sur les passifs, applicables jusqu'à la date d'entrée en vigueur du présent règlement. »

S'agissant :

- [1^{ère} catégorie] des dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou de remplacer tout ou partie des actifs,
- [2^{ème} catégorie] ainsi que des dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement,

les entreprises doivent à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2003 :

- soit constituer des provisions pour grosses réparations,
- soit appliquer la méthode de comptabilisation des actifs par composants.

Pour les exercices clos au 31 décembre 2002, les entreprises devront maintenir les traitements comptables antérieurs. »

Le Comité note que dans la première catégorie, les dépenses d'amélioration auraient dû être exclues du texte, s'agissant de coûts obligatoirement capitalisables conformément à l'article 211-1 du règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général. Au cas où elles auraient été comptabilisées à tort en charges, elles ne peuvent être retraitées qu'en application des dispositions relatives aux corrections d'erreur visées à l'article 314-3 du règlement n°99-03 du CRC, et non sur le fondement de la première application de la comptabilisation par composants.

• article 15.1 Date et conséquences de la première application

« Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois les entreprises et entités peuvent appliquer le présent règlement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002. »

Tous les changements résultant de la première application de ce règlement, y compris les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, sont traités selon les dispositions générales de l'article 314-1 du règlement n°99.03 du CRC relatif au plan comptable général applicables en cas de changement de méthode. »

Le règlement prévoit que « dans ce cadre, il est considéré que l'effet à l'ouverture des changements, y compris pour les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, peut dans tous les cas, être estimé de façon objective. La méthode prospective ne peut donc pas être appliquée. »

Le Comité d'urgence note que la première application du règlement n°02-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs est nécessairement rétrospective.

2. CONSTITUTION DES PROVISIONS POUR GROSSES RÉPARATIONS

Le Comité note que :

- a) la constitution de provisions pour grosses réparations pour la première fois conduit les entreprises à effectuer en grande partie le travail d'analyse des composants des immobilisations ;
- b) le choix offert par les mesures transitoires :
 - s'arrêtera, pour la première catégorie, automatiquement lors de l'entrée en vigueur du règlement n°02-10 au 1^{er} janvier 2005, la méthode de comptabilisation par composants devenant obligatoire ;
 - perdurera, pour la deuxième catégorie, lors de l'entrée en vigueur du règlement n°02-10 au 1^{er} janvier 2005.

3. MÉTHODES DE PREMIÈRE COMPTABILISATION DES COMPOSANTS

En pratique trois méthodes sont proposées, deux méthodes compatibles avec la norme IFRS 1 et une autre méthode inspirée des travaux en cours de l'AICPA.

3.1 - Méthode de reconstitution du coût historique amorti

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

Toutefois, pour que l'approche par composants en règles françaises aboutisse au même résultat que les dispositions de première application prévues par la norme IFRS 1, il est nécessaire que les conditions relatives à la détermination du coût d'acquisition soient conformes aux autres normes de l'IASB (IAS 16 et 23 notamment) et tiennent compte des durées d'utilisation mesurées par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif (structure/composants), indépendamment des durées fiscales.

Cette méthode, nécessairement rétrospective, se déroule selon les modalités suivantes.

- Rechercher les factures d'origine ou afférentes au dernier remplacement et porter les montants des différents composants à l'actif du bilan puis, recalculer les amortissements sur ces valeurs en fonction de la date d'acquisition et des nouvelles durées d'utilisation.
 - S'il n'y a pas eu de remplacement, la valeur d'origine de l'immobilisation n'est pas modifiée et il n'y a pas d'augmentation ou de diminution de la valeur brute inscrite à l'actif pour une immobilisation considérée. Cela étant, si l'entreprise veut modifier le plan d'amortissement pour retenir des durées d'utilisation différentes, elle doit au préalable, procéder à la ventilation par composants (selon les modalités indiquées ci-après).
 - S'il y a eu des remplacements, il convient de reconstituer le coût du dernier remplacement et de l'inscrire à l'actif après avoir sorti la valeur nette comptable -VNC- de l'élément remplacé. Cette méthode revient à immobiliser des dépenses comptabilisées antérieurement en charges lors du remplacement et à traiter la quote part VNC du composant remplacé comme une mise au rebut. Dans ce cas, il peut y avoir une augmentation ou diminution des valeurs brutes inscrites à l'actif du bilan.(impact en capitaux propres/ exemple en annexe)

- S'il est impossible d'identifier les factures d'origine, les entreprises peuvent décomposer les valeurs brutes des immobilisations selon la répartition du coût actuel à neuf en fonction des données techniques. Il peut être également envisagé d'appliquer au coût d'acquisition comptabilisé à l'actif du bilan, le pourcentage de ventilation des catégories de composants, constaté sur des immobilisations récentes ou rénovées, pondéré le cas échéant par les variations de conditions économiques et d'évolutions techniques. Après l'opération de reconstitution du coût de l'actif (i.e. structure et autres composants), il convient de recalculer les amortissements (impact en capitaux propres) en fonction des différentes durées d'utilisation qui peuvent être plus courtes mais aussi pour certains, plus longues (pour la structure notamment).

Le Comité note que cette méthode est compatible avec la norme IFRS 1.

3.2 - Méthode de réallocation des valeurs comptables

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

Cette méthode, rétrospective au niveau de la reconstitution des composants, est prospective quant au calcul des amortissements (pas d'impact en capitaux propres/exemple en annexe).

Le Comité note que cette solution simple, inspirée des travaux de l'IACPA, n'est pas compatible avec la norme IFRS 1.

3.3 - Option offerte par la norme IFRS 1 d'évaluer les actifs à la juste valeur, à la date de première application (structure+composants)

L'entreprise peut, pour déterminer le coût d'origine des composants, utiliser la juste valeur de l'actif à la date de première application et ventiler cette valeur par composants i.e. structure et composants. Cette option peut être exercée immobilisation par immobilisation. Dans cette méthode, il n'y a pas de recalcul des amortissements. Les justes valeurs constituent les nouvelles valeurs et sont amorties sur les durées résiduelles restant à courir. Cette méthode peut conduire à une augmentation ou minoration de la valeur de l'actif (impact en capitaux propres) et s'applique quelle que soit la valeur nette comptable de l'immobilisation, y compris lorsqu'elle est nulle.

Le Comité note qu'en l'absence de réévaluation libre de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières prévue à l'article 350-1 du règlement n°99-03 du CRC, l'exercice de l'option « juste valeur » conduisant à une réévaluation partielle n'est pas conforme aux dispositions susvisées en vigueur pour les comptes individuels et consolidés.

Conséquences pour les sociétés devant appliquer les normes de l'IASB pour l'établissement des comptes consolidés au 1^{er} janvier 2005.

Les sociétés qui voudraient appliquer la méthode par composants au 1^{er} janvier 2003, seront-elles dispensées de retraiter les comptes lors du passage aux IFRS au 1^{er} janvier 2005 ?

Le Comité note que :

- les entreprises qui voudraient appliquer la méthode par composants dès le 1^{er} janvier 2003 selon la méthode du coût historique amorti doivent, si elles veulent éviter un retraitement au 1^{er} janvier 2005, veiller à ce que toutes les conditions prévues par les autres normes de l'IASB pour la détermination du coût d'entrée (capitalisation des coûts) et des durées d'utilisation, soient remplies.

- l'exercice de l'option « juste valeur » immobilisation par immobilisation n'est pas possible en vertu des règles françaises actuelles. La seule manière certaine d'éviter un retraitement des valeurs d'entrée au 1^{er} janvier 2005 pour ces sociétés, est d'attendre cette date pour appliquer, soit l'approche par composants, soit l'option « juste valeur » dans les comptes consolidés ou celle de la transposition de la directive de modernisation (article 12) si elle est antérieure au 1^{er} janvier 2005.

4. LE COMITÉ D'URGENCE ÉMET L'AVIS SUIVANT (CF. TABLEAU ANNEXE 1) :

Le Comité, compte tenu des éléments évoqués ci avant confirme les dispositions transitoires pour les provisions pour grosses réparations relevant des 1^{ère} et 2^{ème} catégorie, (cf. §.4.1 et §.4.2).

En outre, le Comité note que :

- l'option pour la méthode par composants est irréversible. Elle doit être effectuée en une fois au titre d'un exercice ;
- les entreprises peuvent appliquer la méthode de comptabilisation par composants dans les comptes consolidés, et conserver ou constituer des provisions pour grosses réparations dans les comptes individuels, mais pas l'inverse.
- les entreprises peuvent opter pour la méthode de comptabilisation par composants pour les provisions pour grosses réparations de remplacement relevant de la 1^{ère} catégorie sur l'exercice 2003 ou 2004, et conserver ou constituer des provisions pour grosses réparations pour les dépenses relevant de la 2^{ème} catégorie.

4.1 - Provisions pour grosses réparations concernant les dépenses qui ont pour objet de remplacer tout ou partie des actifs [1^{ère} catégorie].

Le Comité d'urgence rappelle que, pour les comptes consolidés et individuels :

- **si les entreprises constataient des provisions pour grosses réparations concernant des dépenses relevant de la 1^{ère} catégorie, elles doivent maintenir le traitement antérieur, sauf si la méthode de comptabilisation par composants est utilisée (cf. 4.3).**
- **si les entreprises ne constataient pas de provisions pour grosses réparations concernant des dépenses relevant de la 1^{ère} catégorie, elles doivent constituer des provisions pour grosses réparations ou opter pour la méthode de comptabilisation par composants. (cf. 4.3).**

4.2 - Provisions pour grosses réparations concernant les dépenses faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle initialement prévue [2^{ème} catégorie].

Le Comité d'urgence considère, pour les comptes individuels et consolidés, que la comptabilisation de provisions pour grosses réparations concernant les dépenses relevant de la 2^{ème} catégorie est obligatoire pour toutes les entreprises à compter du 1^{er} janvier 2003 et maintenue après le 1^{er} janvier 2005, sauf si l'entreprise opte pour la méthode de comptabilisation par composants (cf. 4.3).

4.3 - Modalités de comptabilisation des composants

Le Comité considère que lors de la première application de la méthode de comptabilisation par composants, l'entreprise peut opter pour les modalités suivantes qui peuvent en outre être choisies de manière différente entre les deux catégories de dépenses:

- **Reconstitution du coût historique des composants : cette méthode est totalement rétrospective.**

- **Réallocation des valeurs comptables: c'est une solution intermédiaire applicable dans les comptes consolidés et individuels. Cette méthode est à la fois rétrospective avec la réallocation des valeurs brutes et des amortissements et prospective pour le calcul des amortissements à pratiquer dans le futur.**
- **L'approche « juste valeur » n'a pas été retenue** car elle ne peut pas être appliquée au regard des textes français en vigueur. Cependant, cette méthode sera applicable dès la transposition de la directive européenne, si l'option est retenue en France.

Le Comité appelle l'attention sur les difficultés d'application de la méthode par composants dans les comptes individuels tant que ses conséquences fiscales n'auront pas été précisées et émet le vœu que l'administration fiscale considère le traitement des différences d'amortissements sur la période antérieure pour la première méthode (reconstitution du coût historique des composants) ainsi que la reprise de provisions quelle que soit la méthode retenue. Ce traitement fiscal devrait être neutre de telle façon à ne pas privilégier un traitement comptable plutôt qu'un autre.

**ANNEXE 1 : TABLEAU DE SYNTHÈSE DES MESURES TRANSITOIRES POUR LES
EXERCICES OUVERTS À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2003 ET JUSQU'À L'ENTRÉE EN
VIGUEUR DU RÈGLEMENT N°02-10 DU CRC**

Le tableau de synthèse récapitule l'ensemble des solutions et choix possibles avant l'entrée en vigueur du règlement n°02-10 du CRC.

Comptes individuels et comptes consolidés (a)

	Cas où des provisions ont été constituées antérieurement à l'exercice ouvert à compter du 01/01/2003	Cas où aucune provision n'a été constituée antérieurement à l'exercice ouvert à compter du 01/01/2003
<i>1^{ère} catégorie</i> Provisions pour grosses réparations (renouvellement) (b)	MAINTIEN ou COMPOSANTS (1) (2)	PROVISION ou COMPOSANTS (1) (2)
<i>2^{ème} catégorie</i> Provisions pour grosses réparations (entretien/révision) (b)	MAINTIEN ou COMPOSANTS (1) (2)	PROVISION ou COMPOSANTS (1) (2)

a) Les choix (provisions pour grosses réparations ou composants) peuvent être différents entre les comptes consolidés et les comptes individuels.

b) Les choix (provisions pour grosses réparations ou composants) peuvent être différents d'une catégorie de dépenses à l'autre (1^{ère} et 2^{ème} catégorie). En revanche, le traitement doit être identique pour toutes les immobilisations qui ont donné lieu à la même catégorie de provisions pour grosses réparations.

1) Choix pour les modalités de détermination des composants entre méthode de reconstitution du coût historique (méthode préférentielle compatible avec IFRS 1) et reconstitution des valeurs comptables (méthode inspirée des travaux de l'AICPA).

2) Traitement fiscal :

- Les provisions pour grosses réparations concernant des dépenses de 1^{ère} catégorie sont déductibles si elles remplissent les conditions énoncées à l'article 39-1-5° du code général des impôts.
- Les provisions pour grosses réparations concernant des dépenses de 2^{ème} catégorie sont déductibles si elles remplissent les conditions énoncées à l'article 39-1-5° du code général des impôts.
- L'administration fiscale étudie la question de la déduction des amortissements constatés sur des composants relatifs à la 1^{ère} catégorie.
- L'administration fiscale n'admet pas, à ce jour, la déduction des amortissements constatés sur des composants relatifs à la 2^{ème} catégorie.

ANNEXE 2 : MÉTHODE DE DÉTERMINATION DES COMPOSANTS

Il n'est pas envisageable de donner une méthode de décomposition des immobilisations par secteur d'activité avec des durées propres à chaque composant.

En revanche, le Comité propose d'appliquer les éléments de méthodologie suivants pour déterminer de façon générale les composants.

1.1 - Dispositions générales

- **Rappel des conditions :**

- identifier les éléments principaux d'immobilisations corporelles ;
- devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers ;
- ayant des durées d'utilisation différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent.

- **Première étape technique :**

Une étude préalable doit être faite par les services techniques quant aux possibilités de ventilation des éléments principaux en composants et aux fréquences de renouvellement.

- **Deuxième étape comptable**

Ces données techniques doivent être rapprochées des règles de comptabilisation des actifs. Les propositions techniques confrontées aux données historiques de remplacement ou le cas échéant de constatation de provisions pour grosses réparations, seront le plus souvent revues pour arrêter un nombre plus réduit de composants.

Suivant la nature de l'activité et son importance, un élément pourra être considéré comme un composant par une entreprise ou un groupe et pas pour une autre selon l'utilisation de l'immobilisation (activité principale, activité annexe ou autre....)

Le composant doit être significatif et doit conserver ce caractère au moment du remplacement et de la décomptabilisation (sortie de la valeur nette). Pour les comptes individuels des PME, compte tenu de l'application des durées d'usage, la ventilation en composants selon les durées réelles de renouvellement devrait être limitée.

Il convient également de souligner que :

- les éléments qui ne seraient pas comptabilisés sous forme de composants à l'origine lors de l'acquisition ou de la première application (alors qu'ils étaient identifiables), seront obligatoirement comptabilisés en résultat lors du remplacement sauf si les conditions de constatation d'un nouveau composant sont remplies (par exemple durée d'utilisation qui s'avère plus courte pour l'élément considéré).
- les provisions pour remplacement seront supprimées à compter du 1^{er} janvier 2005.
- ces observations valent également pour les gestionnaires d'immobilisations sous forme de parcs (immeubles ou matériel).

1.2 - Composants correspondant aux dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions (2^{ème} catégorie).

Les entreprises qui optent pour la méthode de comptabilisation par composants, pour les dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, doivent comptabiliser en tant que composant du coût initial et amortir de manière spécifique les coûts correspondant à ces dépenses qui pouvaient donner lieu auparavant à constitution de provisions pour grosses réparations.

- **Méthode de comptabilisation**

Comme pour les dépenses de 1^{ère} catégorie, la comptabilisation d'un composant pour les dépenses de 2^{ème} catégorie s'effectue au sein du coût initial (et non au-delà) correspondant au coût estimé des programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions. Celui-ci est amorti sur la durée prévue, jusqu'à la prochaine grosse réparation ou grande révision .

- **Coûts attribuables**

Si nécessaire, le coût estimé d'un plan pluriannuel de dépenses de grosses réparations ou de grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé comme base pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien (mais calculé à cette date et non à la date où le coût sera dépensé, à la différence d'une provision pour grosses réparations).

Le composant comprend tous les coûts attribuables au programme pluriannuel de grosses réparations ou de grandes révisions, autres que les coûts de renouvellement des autres composants déjà identifiés.

Pour certaines entreprises, les opérations de grandes révisions (appelées également grandes inspections ou grands entretiens) nécessitent un arrêt de l'activité pour les immobilisations concernées. Dans ce cas, le composant comprend tous les coûts attribuables à la grande révision engagés depuis la date d'arrêt de l'activité jusqu'à la date de remise en fonctionnement.

- **Coûts exclus**

En revanche, les dépenses non attribuables au coût d'acquisition ou de production d'une immobilisation sont également exclues du coût du composant relatif aux programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions.

Il s'agit principalement :

- des coûts administratifs et des autres frais généraux, à l'exception des coûts de structure dédiés ;
- des frais de formation du personnel ;
- des pertes d'exploitation ou des coûts encourus quand les immobilisations concernées ne fonctionnent pas ou fonctionnent en dessous de leur pleine capacité ;
- des coûts de réinstallation ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entreprise.

ANNEXE 3 : EXEMPLES DE RECONSTITUTION DU COÛT HISTORIQUE AMORTI

Les exemples en annexe sont donnés à titre indicatif.

3.1 - Reconstitution à partir des factures d'origine

3.1.1 - Aucun composant n'a été renouvelé entre l'acquisition et la date de première application au 1^{er} janvier 2003

Soit une immobilisation acquise le 01/01/1999 avec une durée d'amortissement de 10 ans

valeur brute	100
amortissements comptabilisés	40
valeur nette comptable	60

L'entreprise parvient à reconstituer le coût d'origine du composant A soit 27 (facture), qui doit être renouvelé tous les 6 ans (donc réduction de 10 à 6 ans).

valeur brute du composant	27
amortissements à comptabiliser sur le composant $27*(4/6) =$	18
valeur nette du composant	9
amortissements antérieurs déjà constatés $27*(4/10) =$	10.8
écart négatif à comptabiliser en capitaux propres $10.8-18 =$	7.2

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (10 ans).

<i>Constatation des composants</i>	
2...Composant A	27
2...Composant B (structure)	73
2...Immobilisation	100
<i>Rattrapage des amortissements</i>	
1...Variation de capitaux propres	7.2
28..Amortissements Immobilisation	40 (100*4/10)
28..Amort Composant A	18 (27*4/6)
28...Amort Composant B	29.2 (73*4/10)

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure est modifiée (allongement de 10 à 15 ans).

<i>Constatation des composants : sans changement</i>	
<i>Rattrapage des amortissements</i>	
28..Amortissements immobilisation	40 (100*4/10)
1..Variation de capitaux propres¹	2.54 (1)
28..Amort Composant A	18 (27*4/6)
28...Amort Composant B	19.46 (73*4/15)

¹Dans ce cas, la variation sera positive du fait de l'allongement de l'amortissement sur la structure.

3.1.2 - Le composant a déjà été renouvelé avant la date de la première application au 1^{er} janvier 2003

Soit une immobilisation acquise le 01/01/1989 avec une durée d'amortissement de 20 ans

valeur brute	100
amortissements comptabilisés	70
valeur nette comptable	30

L'entreprise parvient à reconstituer le coût d'origine du composant A soit 27 (facture), qui est renouvelable tous les 6 ans. Ce composant a été renouvelé en 1995 et pour 42 en 2001. Il convient de retenir la valeur du dernier renouvellement soit :

valeur brute du composant	42
amortissements à comptabiliser sur le composant $42*(2/6) =$	14
valeur nette du composant	28
amortissements antérieurs du composant $27-27*(14/20) =$	8.1

Ecart positif sur amortissement à comptabiliser en capitaux propres $70-(14+51.1)=4.9$

écart positif sur valeur brute à comptabiliser en capitaux propres $42-27=15$

Au rattrapage des amortissements, s'ajoute une augmentation due à la différence de valeur du composant entre la date d'origine (27) et celle du dernier remplacement (42).

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (20 ans).

<i>Constatation des composants</i>	
2...Composant A	42
2....Composant B (structure)	73
2....Immobilisation	100
1.Variation de capitaux propres¹	15 (42-27)
<i>Rattrapage des amortissements</i>	
28..Amortissements Immobilisation	70 (100*14/20)
1...Variation de capitaux propres	4.9
28..Amort Composant A	14 (42*2/6)
28...Amort Composant B	51.1 (73*14/20)

- Schéma d'écriture, la durée d'amortissement de la structure est modifiée (augmentation à 25 ans).

<i>Constatacion des composants : sans changement</i>	
<i>Rattrapage des amortissements</i>	
28..Amortissements Immobilisation	70 (00*14/20)
1...Variation de capitaux propres	15.12¹
28..Amort Composant A	14 (42*2/6)
28...Amort Composant B	40.88*(73*14/25)

¹(70 – 14 - 40,88 = 15,12)

3.2 - Reconstitution à partir de données fondées sur des données techniques actuelles

Première application au 1^{er} janvier 2003

Soit une immobilisation acquise pour 100, il y a 4 ans et amortissable sur 10 ans

Des données actuelles montrent que le composant A, renouvelable tous les 6 ans, représente 30% du coût à neuf d'une immobilisation identique.

	Valeur brute	Amort antérieurs déjà constatés	Valeur nette comptable
Composant A	(100 * 30) 30	(30 * 4/10) 12	18
Composant B	(100 * 70) 70	(70 * 4/10) 28	42
Total	100	40	60

Calcul du rattrapage d'amortissement sur le composant

valeur brute du composant	30
amortissements à comptabiliser sur le composant $30*(4/6) =$	20
valeur nette du composant	28
amortissements antérieurs déjà comptabilisés	12
écart négatif à comptabiliser en capitaux propres $12-20 =$	8

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (10 ans).

<i>Constatacion des composants</i>	
2...Composant A	30
2....Composant B (structure)	70
2....Immobilisation	100
<i>Rattrapage des amortissements</i>	
1...Variation de capitaux propres	8
28..Amortissements Immobilisation	40 (100*4/10)
28..Amort Composant A	20 (30*4/6)
28...Amort Composant B	28 (70*4/10)

- Schéma d'écriture, la durée d'amortissement de la structure est modifiée (allongement à 11 ans).

<i>Constatation des composants : sans changement</i>	
<i>Rattrapage des amortissements</i>	
1...Variation de capitaux propres	5.45
28..Amortissements Immobilisation	40 (100*4/10)
28..Amort Composant A	20 (30*4/6)
28...Amort Composant B	25.45 (70*4/11)

ANNEXE 4 : EXEMPLE DE RÉALLOCATION DES VALEURS NETTES COMPTABLES

Soit une immobilisation acquise depuis 10 ans et amortissable sur 20 ans.

valeur brute	100
amortissements	50
valeur nette comptable	50

En fonction de données actuelles ressortant d'études techniques, la valeur nette du composant A représente 30% avec une durée résiduelle d'amortissement de 5 ans, et celle du composant principal B 70%.

Les valeurs brutes et les amortissements constatés doivent être ventilés comme suit :

	Immobilisation	Composant A	Composant B
Valeur brute	100	30 (100*30%)	70 (100*70%)
Amortissements	50	15 (50*30%)	35 (50*70%)
Valeur nette comptable	50	15 (50*30%)	35 (50*70%)
Amortissement annuel à compter de la réallocation		3 (15/5)	3.5 (35/10)

Ces bases, 15 et 35, seront amorties sur les nouvelles durées résiduelles restant à courir sans correction des amortissements antérieurement pratiqués, soit 5 ans pour le composant A. La durée résiduelle du composant B est maintenue à 10 ans. Ainsi, l'annuité d'amortissement passera de 5 (100/20) à 6.5 (3+3.5).

NOTE DE PRESENTATION DE L'AVIS N°2003-E DU COMITE D'URGENCE DU CNC

Le groupe de travail était chargé d'examiner, à la demande du Comité d'urgence, les modalités de première application de la comptabilisation des actifs par composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement n°2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

Après avoir rappelé les textes applicables issus des règlements n°2000-06 du CRC sur les passifs et n°2002-10 visé supra au regard des provisions pour grosses réparations et de la méthode de comptabilisation par composants, le groupe a identifié plusieurs questions.

- La première application du règlement n°02-10 du CRC est-elle nécessairement rétrospective ?
- Les modalités de constitution de provision pour grosses réparations par les entreprises qui ne constataient pas de telles provisions, doivent-elles être identiques pour les dépenses relevant des deux catégories au cours de la période transitoire 2003-2004 ?
- Quelles sont les méthodes de première comptabilisation des composants ?
- Solutions adoptées par le Comité d'urgence.
- Modalités de détermination des composants.

1. LA PREMIÈRE APPLICATION DU RÈGLEMENT N°02-10 DU CRC EST-ELLE NÉCESSAIREMENT RÉTROSPECTIVE ?

Le groupe a répondu par l'affirmative à cette question, mais les méthodes qui comportent des variantes doivent être précisées et cohérentes pour le traitement des provisions pour grosses réparations et des composants.

Par ailleurs, il a bien mis en évidence que l'approche par composants mentionnée dans le règlement n°2002-10 du CRC ne vise pas simplement à isoler le ou les composants à remplacer. Cette approche est plus globale et concerne donc la détermination de l'ensemble des composants (y compris la structure) d'un actif, ainsi que l'ensemble des immobilisations quelque soit le mode de comptabilisation retenu pour les provisions pour grosses réparations.

2. LES MODALITÉS DE CONSTITUTION DE PROVISIONS POUR GROSSES RÉPARATIONS DOIVENT ELLES ÊTRE IDENTIQUES POUR LES DÉPENSES RELEVANT DES DEUX CATÉGORIES ?

Le règlement n°2000-06 sur les passifs vise deux catégories de dépenses au titre des provisions pour grosses réparations :

- la première catégorie concerne les dépenses de remplacement de tout ou partie des actifs (à l'exclusion des dépenses d'amélioration qui sont directement capitalisables) ;
- la deuxième catégorie concerne les dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou grandes révisions.

Le règlement n°2000-06 sur les passifs interdisait la constitution de provisions pour grosses réparations pour la première catégorie. Le maintien du régime antérieur au titre des mesures transitoires (règlement n°2002-10 du CRC) s'arrêtera définitivement au 1^{er} janvier 2005.

En revanche, la constitution de provisions pour grosses réparations pour les dépenses relevant de la deuxième catégorie perdurera au-delà de cette date si les entreprises n'optent pas pour la méthode de comptabilisation par composants.

Compte tenu de ce que :

- les durées d'amortissements des actifs prévues par le règlement n°02-10, et donc applicables aux composants, peuvent être différentes dans les comptes consolidés (durées d'utilisation) et dans les comptes individuels (durées d'usage),
- la comptabilisation des provisions pour grosses réparations est étroitement liée à la comptabilisation par composants,

Le Comité d'urgence a considéré que la méthode de comptabilisation des composants pourrait être différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels sous réserve des précisions apportées au §.4 de l'avis (composants en comptes consolidés et provisions en comptes individuels mais pas l'inverse).

3. QUELLES SONT LES MÉTHODES DE PREMIÈRE COMPTABILISATION DES COMPOSANTS ?

Le groupe a dénombré trois méthodes dont deux sont compatibles avec la norme IFRS I, et l'une qui s'inspire des travaux en cours de l'AICPA.

Modalités compatibles avec la norme IFRS I

- Modalités de reconstitution du coût historique amorti :
 - soit en reconstituant le coût historique des composants remplacés à partir des factures d'origine ;
 - soit en fonction de méthodes provenant de données techniques fondées sur la répartition du coût actuel.
- Modalités de la juste valeur à la date de première application. Cette méthode non conforme aux règles de réévaluation prévues à l'article 350-1 du règlement n°99-03 du CRC ne peut pas être retenue eu égard aux textes français en vigueur ni pour les comptes individuels, ni les comptes consolidés.
- Modalités de réallocation des valeurs comptables.

Cette méthode mixte, est rétrospective quant à la reconstitution des composants de l'actif en fonction des valeurs nettes comptables et prospective quant au calcul des amortissements. Cette méthode n'est pas conforme à la norme IFRS I.

Il est apparu opportun au groupe de proposer au Comité d'urgence de retenir les deux méthodes susceptibles d'être appliquées.

Le groupe a par ailleurs noté que l'application des modalités de reconstitution du coût historique des composants ne pourra dispenser les entreprises qui devront appliquer les normes de l'IASB au 1^{er} janvier 2005 (comptes consolidés), de retraiter leurs comptes que si les conditions prévues par les normes IAS pour la détermination du coût d'entrée et des durées d'utilisation sont remplies.

4. SOLUTIONS ADOPTÉES PAR LE COMITÉ D'URGENCE

Après analyse des propositions du groupe de travail, le Comité d'urgence émet l'avis suivant :

- **Provisions pour grosses réparations concernant les dépenses qui ont pour objet de remplacer tout ou partie des actifs [1^{ère} catégorie].**

Le Comité d'urgence considère que, pour les comptes consolidés et individuels :

- si les entreprises constataient des provisions pour grosses réparations concernant des dépenses relevant de la 1^{ère} catégorie, elles doivent maintenir le traitement antérieur, sauf si la méthode de comptabilisation par composants est utilisée.

- si les entreprises ne constataient pas de provisions pour grosses réparations concernant des dépenses relevant de la 1^{ère} catégorie, elles doivent constituer des provisions pour grosses réparations ou opter pour la méthode de comptabilisation par composants.

Cependant le Comité d'urgence considère qu'il pourrait être opportun, pour permettre aux entreprises de ne pas constituer des provisions pour grosses réparations concernant les dépenses qui ont pour objet de remplacer tout ou partie des actifs [1^{ère} catégorie], de modifier l'article 15-2 du règlement n°02-10 du CRC .

- **Provisions pour grosses réparations concernant les dépenses faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle initialement prévue [2^{ème} catégorie].**

Le Comité d'urgence considère, pour les comptes individuels et consolidés, que la comptabilisation de provisions pour grosses réparations concernant les dépenses relevant de la 2^{ème} catégorie est obligatoire pour toutes les entreprises à compter du 1^{er} janvier 2003 et maintenue après le 1^{er} janvier 2005, sauf si l'entreprise opte pour la méthode de comptabilisation par composants

- **Modalités de comptabilisation des composants**

Le Comité considère que lors de la première application de la méthode de comptabilisation par composants, l'entreprise peut opter pour les modalités suivantes qui peuvent en outre être choisies de manière différente entre les deux catégories de dépenses:

- Reconstitution du coût historique des composants : cette méthode est totalement rétrospective.
- Réallocation des valeurs comptables: c'est une solution intermédiaire applicable dans les comptes consolidés et individuels. Cette méthode est à la fois rétrospective avec la réallocation des valeurs brutes et des amortissements et prospective pour le calcul des amortissements à pratiquer dans le futur.
- L'approche « juste valeur » n'a pas été retenue car elle ne peut pas être appliquée au regard des textes français en vigueur. Cependant, cette méthode sera applicable dès la transposition de la directive européenne, si l'option est retenue en France.

5. MODALITÉS DE DÉTERMINATION DES COMPOSANTS

Après avoir interrogé les différents représentants des entreprises participant au groupe, il est rapidement apparu qu'il n'était pas envisageable d'arrêter une méthode de décomposition des immobilisations par secteur d'activité avec des durées d'utilisation propres à chaque composant.

En revanche, le groupe a proposé des éléments de méthodologie pour déterminer les composants :

- de manière générale,
- et pour le cas des composants correspondant aux dépenses qui font l'objet des programmes pluriannuels de grosses réparations ou grandes révisions.

**ANNEXE : TABLEAU DE SYNTHÈSE DES MESURES TRANSITOIRES POUR LES
EXERCICES OUVERTS À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2003 ET JUSQU'À L'ENTRÉE EN
VIGUEUR DU RÈGLEMENT N°2002-10 DU CRC**

Le tableau de synthèse récapitule l'ensemble des solutions et choix possibles avant l'entrée en vigueur du règlement n°2002-10 du CRC.

Comptes individuels et comptes consolidés (a)

	Cas où des provisions ont été constituées antérieurement à l'exercice ouvert à compter du 01/01/2003	Cas où aucune provision n'a été constituée antérieurement à l'exercice ouvert à compter du 01/01/2003
1^{ère} catégorie Provisions pour grosses réparations (renouvellement) (b)	MAINTIEN ou COMPOSANTS (1) (2)	PROVISION ou COMPOSANTS (1) (2)
2^{ème} catégorie Provisions pour grosses réparations (entretien/révision) (b)	MAINTIEN ou COMPOSANTS (1) (2)	PROVISION ou COMPOSANTS (1) (2)

a) Les choix (provisions pour grosses réparations ou composants) peuvent être différents entre les comptes consolidés et les comptes individuels.

b) Les choix (provisions pour grosses réparations ou composants) peuvent être différents d'une catégorie de dépenses à l'autre (1^{ère} et 2^{ème} catégorie). En revanche, le traitement doit être identique pour toutes les immobilisations qui ont donné lieu à la même catégorie de provisions pour grosses réparations.

1) Choix pour les modalités de détermination des composants entre méthode de reconstitution du coût historique (méthode préférentielle compatible avec IFRS 1) et reconstitution des valeurs comptables (méthode inspirée des travaux de l'AICPA).

2) Traitement fiscal :

- Les provisions pour grosses réparations concernant des dépenses de 1^{ère} catégorie sont déductibles si elles remplissent les conditions énoncées à l'article 39-1.5 du code général des impôts.
- Les provisions pour grosses réparations concernant des dépenses de 2^{ème} catégorie sont déductibles si elles remplissent les conditions énoncées à l'article 39-1.5 du code général des impôts.
- L'administration fiscale étudie la question de la déduction des amortissements constatés sur des composants relatifs à la 1^{ère} catégorie.
- L'administration fiscale n'admet pas, à ce jour, la déduction des amortissements constatés sur des composants relatifs à la 2^{ème} catégorie.

AVIS N°2003-F DU 5 DECEMBRE 2003 DU COMITE D'URGENCE DU CNC

Le Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité, réuni le 5 décembre 2003, approuve le présent projet de règlement à soumettre au Comité de la réglementation comptable, modifiant l'article 15 du règlement n°2002-10 du CRC, relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

Article 1

L'article 15-1 « *Date et conséquences de la première application* » du règlement n°2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs est modifié comme suit :

« Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois les entreprises et entités peuvent appliquer le présent règlement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002.

Tous les changements résultant de la première application de ce règlement, sont traités selon les dispositions générales de l'article 314-1 du règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général à savoir :

« Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective. Ainsi, les changements de méthodes conduisant à inscrire à l'actif des frais de recherche et de développement ne peuvent être appliqués que de manière prospective, c'est-à-dire aux nouveaux projets.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat ».

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

Pour l'application des dispositions de l'article 531-1 du règlement n°99-03 du CRC, stipulant de mentionner en annexe les effets sur le résultat et les capitaux propres des exercices précédents, il est considéré, compte tenu des difficultés d'estimation au delà d'un exercice, que les informations comparatives ne sont pas obligatoires en ce qui concerne les nouvelles modalités de calcul de la valeur d'usage et leurs conséquences sur la dépréciation. »

Article 2

L'article 15-2 « *Mesures transitoires* » du règlement n°2002-10 du CRC est modifié comme suit :

« Mesures transitoires relatives à la comptabilisation des actifs par composants pour les grosses réparations prévues par le règlement n°2000-06 du CRC sur les passifs, applicables jusqu'aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

a) S'agissant des dépenses de première catégorie, c'est à dire des dépenses qui ont pour objet de remplacer tout ou partie des actifs :

- Si les entreprises constataient auparavant des provisions pour grosses réparations, elles doivent à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2003, maintenir le traitement antérieur ;
- Si les entreprises ne constataient pas de provisions pour grosses réparations auparavant, elles ne doivent pas en constituer pendant la période transitoire.
- Si ces entreprises ont constaté pour la première fois des provisions pour grosses réparations lors de l'établissement de leurs comptes intermédiaires au 30 juin 2003, elles peuvent soit maintenir ce traitement, soit annuler par capitaux propres les provisions constatées à la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été constatées, et ce de manière identique dans les comptes individuels et dans les comptes consolidés.

Dans tous les cas, les entreprises peuvent opter pour la méthode de comptabilisation par composants. Cette option suppose d'appliquer toutes les dispositions du présent règlement aux immobilisations corporelles comptabilisées sous forme de composants, à l'exception des dispositions prévues dans celui-ci en matière de dépréciation ; en particulier, et dans le cadre de cette option jusqu'au 31 décembre 2004, l'élément d'une immobilisation corporelle remplaçable, inscrit en tant que tel à l'actif, est amorti selon les critères propres à son utilisation, amortissement qui peut être différent de celui résultant des bases retenues jusqu'alors.

Quand l'entreprise opte pour la méthode de comptabilisation par composants, aucune provision pour grosses réparations ne doit être constatée pour les dépenses susvisées.

b) S'agissant des dépenses de deuxième catégorie, c'est à dire des dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement,

les entreprises doivent à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2003 :

- soit constituer des provisions pour gros entretien ou grandes révisions ;
- soit appliquer la méthode de comptabilisation des actifs par composants. Cette option suppose d'appliquer toutes les dispositions du présent règlement aux immobilisations corporelles comptabilisées sous forme de composants, à l'exception de celles prévues en matière de dépréciation ; en particulier, et dans le cadre de cette option jusqu'au 31 décembre 2004, l'élément correspondant aux dépenses de gros entretien ou grandes révisions, inscrit en tant que tel à l'actif, est amorti selon les critères propres à son utilisation, amortissement qui peut être différent de celui résultant des bases retenues jusqu'alors.

Quand l'entreprise opte pour la méthode de comptabilisation par composants, aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions ne doit être constatée pour les dépenses susvisées.

c) Pour les exercices clos ou en cours au 31 décembre 2002, les entreprises devront maintenir les traitements comptables antérieurs. »

Article 3

Les termes « provisions pour grosses réparations ou grandes révisions » sont remplacés par les termes « provisions pour gros entretien ou grandes révisions » à l'article 322.3 du règlement n°99-03 du CRC modifié par le règlement n°2002-10.

Les termes « provisions pour grosses réparations » sont remplacés par les termes « provisions pour gros entretien ou grandes révisions » à l'article 432.1 (compte 1572) du règlement n°99-03 du CRC.

Article 4

Les dispositions du présent règlement sont applicables dès la date de sa publication.

AVIS N°2004-01 DU 25 MARS 2004 DU CNC RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET
OPERATIONS ASSIMILEES
(CF. REGLEMENT N°2004-01 DU 4 MAI 2004)

**AVIS N°2004-01 DU 25 MARS 2004 DU CNC RELATIF AU
TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET OPERATIONS
ASSIMILEES**

(CF. REGLEMENT N°2004-01 DU 04 MAI 2004)

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité, réunie le 25 mars 2004, approuve l'avis relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées dans les comptes individuels, dont les dispositions normatives seront soumises au CRC en vue de l'établissement d'un règlement modifiant le règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général.

1. CHAMP D'APPLICATION

L'avis s'applique à la comptabilisation dans les comptes individuels, de toutes les fusions et opérations assimilées rémunérées par des titres et retracées dans un traité d'apport prévu à l'article L 236-6 du code de commerce.

- **Fusion de sociétés : opération ainsi définie à l'article 236-1 alinéa 1^{er} du code de commerce « une ou plusieurs sociétés peuvent, par voie de fusion, transmettre leur patrimoine à une société existante ou à une nouvelle société qu'elles constituent ».** La fusion est une opération par laquelle une société disparaît, soit lors de son absorption par une autre société (fusion absorption) ou, parce qu'elle participe avec d'autres personnes morales à la constitution d'une nouvelle société (fusion par constitution d'une nouvelle société).
- **Fusion simplifiée : opération correspondant à l'absorption par une société, d'une ou plusieurs de ses filiales détenues à 100%.**
- **Apport partiel d'actifs constituant une branche d'activité : opération par laquelle une société apporte un ensemble d'actifs et de passifs constituant une branche autonome, à une autre personne morale et reçoit en échange des titres remis par la société bénéficiaire des apports.**

Les apports de titres de participation représentatifs du contrôle (cf. §.4.1 « *analyse des situations de contrôle* ») de cette participation sont assimilés à des apports partiels d'actifs constituant une branche d'activité et entrent dans le champ d'application du présent texte. Les autres apports de titres sont évalués à la valeur vénale.

Les apports d'actifs isolés exclus du champ d'application du présent texte sont évalués comme des échanges à la valeur vénale selon les règles prévues par le projet d'avis relatif à la définition et l'évaluation des actifs.

- **Scission de sociétés : opération définie à l'article L 236-1 alinéa 2 du code de commerce comme une transmission du patrimoine d'une société « à plusieurs sociétés ».**
- **Confusion de patrimoine : cette opération visée à l'article 1844-5 du code civil conduit à la dissolution d'une société dont toutes les parts sont réunies en une seule main et entraîne la transmission universelle de son patrimoine de la société à l'associé unique, sans qu'il y ait lieu à liquidation.** Bien qu'un traité d'apport ne soit pas expressément prévu pour ces opérations, elles doivent suivre le même traitement comptable(cf.§.7).

2. PRINCIPE D'INSCRIPTION DES APPORTS DANS LES COMPTES DE LA SOCIÉTÉ BÉNÉFICIAIRE

Les apports sont inscrits dans les comptes de la société bénéficiaire pour les valeurs figurant dans le traité d'apport. **Ces valeurs sont déterminées selon les modalités exposées aux §§.4.3 et 4.4 du présent avis.**

3. DÉFINITIONS

- **Société absorbante ou société bénéficiaire des apports : société qui reçoit les apports en vertu du traité d'apport et qui remet des titres en rémunération desdits apports.**
- **Société absorbée ou société apporteuse : société qui transfère à la société absorbante ou à la bénéficiaire des apports, les actifs et les passifs mentionnés dans le traité d'apport.**
- **Société initiatrice : société qui d'un point de vue économique prend l'initiative des opérations et prend le contrôle :**
 - du capital d'une autre société ou renforce son contrôle sur celui-ci ;
 - d'une branche d'activité apportée par une autre société.
- **Société cible : société (ou branche d'activité) qui d'un point de vue économique, passe sous le contrôle de la société initiatrice, ou dont le contrôle est renforcé.**

4. MÉTHODOLOGIE D'ÉVALUATION DES APPORTS

Le présent avis concerne les modalités d'évaluation des apports et ne vise pas celles retenues pour le calcul de la parité.

Les apports sont évalués à la valeur comptable ou à la valeur réelle, selon la situation de contrôle au moment de l'opération et le sens de l'opération.

4.1 - Analyse de la situation de contrôle au moment de l'opération

Pour chaque opération (qui ne peut concerner que des personnes morales), il convient de déterminer s'il s'agit :

- **d'opérations impliquant des sociétés sous contrôle commun, i.e. une des sociétés participant à l'opération contrôle préalablement l'autre ou les deux sociétés sont préalablement sous le contrôle d'une même société-mère ;**
- **d'opérations impliquant des sociétés sous contrôle distinct, i.e. aucune des sociétés participant à l'opération ne contrôle préalablement l'autre ou ces sociétés ne sont pas préalablement sous le contrôle d'une même société-mère.**

En cas de filialisation d'une branche d'activité appelée à être cédée à une société sous contrôle distinct, la notion d'opération doit être analysée en tenant compte de l'objectif de cession qui préside à la filialisation. Cet objectif se matérialise par l'existence d'un engagement préalable de cession ou d'introduction en bourse en vigueur lors de la filialisation, conduisant à une perte de contrôle et mentionné explicitement dans le traité d'apport.

La notion de contrôle d'une société est définie au paragraphe 1002 du règlement n°99-02 du CRC relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques. Ces paragraphes font actuellement l'objet de modification afin de tenir compte des dispositions de l'article L233-16 du code de commerce, modifié par l'article L133 de la loi de sécurité financière (n°2003-706) du 1^{er} août 2003. **Ces règles sont reprises par le règlement n°99-07** relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière et le **règlement n°2000-05** relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural.

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

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;

- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet ~~et que l'entreprise dominante est actionnaire ou associée de cette entreprise~~;⁽¹⁾ l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'entreprise consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.

⁽¹⁾ Texte modifié par l'article 133 de la loi 2003-706 du 1^{er} août 2003.

4.2 - Détermination du sens des opérations

4.2.1 - Opérations à l'endroit

Fusion à l'endroit : après la fusion, l'actionnaire principal de l'absorbante, bien que dilué (sauf dans les cas de fusion simplifiée), conserve son pouvoir de contrôle sur celle-ci :

- la cible est la société absorbée ;
- l'initiatrice est la société absorbante ou l'une de ses filiales.

Apport à l'endroit : après l'apport, l'actionnaire principal de la société bénéficiaire des apports, bien que dilué, conserve son pouvoir de contrôle sur celle-ci :

- la cible est la société dont une branche d'activité est apportée ;
- l'initiatrice est la société bénéficiaire des apports ou l'une de ses filiales.

4.2.2 - Opérations à l'envers

Fusion à l'envers : après la fusion, l'actionnaire principal de l'absorbée prend le contrôle de l'absorbante :

- la cible est la société absorbante ;
- l'initiatrice est la société absorbée ou sa société mère.

Apport à l'envers : après l'apport, la société apporteuse prend le contrôle de la société bénéficiaire des apports, ou renforce son contrôle sur celle-ci :

- la cible est la société bénéficiaire des apports ;
- l'initiatrice est la société apporteuse ou sa société mère.

4.3 - Principe de détermination de la valeur d'apport

Les apports sont évalués comme suit en fonction de la situation de la société absorbante ou de la bénéficiaire des apports et de l'existence ou non du contrôle commun entre sociétés participant à l'opération :

• Apports évalués à la valeur comptable

- (1) et (2). **Opérations à l'endroit ou à l'envers impliquant des sociétés sous contrôle commun.** Avant l'opération, la situation de contrôle est déjà établie entre la société initiatrice et la société cible. L'opération de regroupement correspond donc à un renforcement de contrôle ou à un maintien de contrôle (cas des fusions simplifiées et des opérations de transmission universelle de patrimoine), et dans la logique des comptes consolidés, il convient de ne pas réévaluer l'ensemble des actifs et passifs.

- **(3). Opérations à l'envers impliquant des sociétés sous contrôle distinct.** Compte tenu des contraintes légales, les actifs et passifs de la cible (correspondant à l'absorbante ou à la bénéficiaire des apports), ne peuvent pas être comptabilisés à leur valeur réelle parce qu'ils ne figurent pas dans le traité d'apport. En effet, les actifs et les passifs figurant dans le traité d'apport sont ceux de la société initiatrice et n'ont pas à être réévalués.

- **Apports évalués à la valeur réelle**

(4). Opérations à l'endroit impliquant des sociétés sous contrôle distinct. Avant l'opération, la situation de contrôle n'est pas établie entre la société initiatrice et la société cible. L'opération de regroupement correspond donc à une prise de contrôle et dans la logique des comptes consolidés, il convient de traiter cette opération comme une acquisition à la valeur réelle. Cette analyse s'applique également aux opérations de filialisation suivies d'une cession à une société sous contrôle distinct (cf.§.4.1). Si la cession ne se réalise pas selon les modalités initialement prévues, la condition résolutoire mentionnée dans le traité d'apport s'applique et il convient alors d'analyser à nouveau l'opération et de modifier les valeurs d'apport. Pour ces opérations, il est ainsi nécessaire de mentionner à la fois les valeurs comptables et les valeurs réelles des actifs et passifs dans le traité d'apport.

Valorisation des apports	Valeur comptable	Valeur réelle
Notion de contrôle		
Opérations impliquant des entités sous contrôle commun		
Opérations à l'endroit (1)	X	
Opérations à l'envers (2)	X	
Opérations impliquant des entités sous contrôle distinct		
Opérations à l'envers (3)	X	
Opérations à l'endroit (4)		X

(1), (2), (3) et (4) voir ci-dessus

Par dérogation, lorsque les apports doivent être évalués à la valeur nette comptable en application des règles exposées ci-dessus et que l'actif net apporté est insuffisant pour permettre la libération du capital, les valeurs réelles des éléments apportés doivent être retenues. Cette dérogation ne peut par définition s'appliquer ni aux opérations de dissolution confusion de patrimoine ni aux fusions simplifiées.

4.4 - Détermination des valeurs individuelles des apports

- **Lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, les valeurs individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs réelles attribuées à chacun des éléments dans le traité d'apport, figurant ou non à l'actif (par exemple les marques ou les impôts différés actifs) ou au passif (par exemple les provisions pour retraites ou les impôts différés passifs) dans les comptes de l'absorbée ou de la société apporteuse à la date de l'opération.** Ces valeurs s'apprécient en fonction du marché et de l'utilité du bien pour la société. Pour l'établissement de ces valeurs, la société utilise les références ou les techniques les mieux adaptées à la nature du bien, telles que les prix de marché, les indices spécifiques et des expertises indépendantes.

La différence éventuelle entre la valeur globale des apports et la somme algébrique des valeurs réelles des actifs et passifs identifiés, est également inscrite dans le traité d'apport ou autre document faisant foi, sur une ligne "fonds commercial", reprise comme telle au bilan de la société bénéficiaire.

Le traitement ultérieur des éléments ne figurant pas dans les comptes de l'absorbée (par exemple provisions de retraite, actifs et passifs d'impôts différés) est analogue à celui prévu au paragraphe 21123 « Suivi ultérieur des valeurs d'entrée » des règlements n°99-02, n°99-07 et n°00-05 du CRC.

- **Lorsque les apports sont évalués à la valeur comptable, les valeurs comptables individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs de chaque actif et passif figurant dans les comptes de l'absorbée ou de la société apporteuse à la date d'effet de l'opération.**

4.5 - Traitement du boni et du mali de fusion

Lorsque la société absorbante a acquis des titres de la société absorbée antérieurement à la date de l'opération de fusion, un boni/ mali peut apparaître lors de l'annulation de ces titres auxquels se substituent les actifs et passifs de la société absorbée.

4.5.1 - Traitement du boni de fusion

Le boni représente l'écart positif entre l'actif net reçu par la société absorbante à hauteur de sa participation détenue dans la société absorbée, et la valeur comptable de cette participation.

Le boni est comptabilisé dans le résultat financier à hauteur de la quote part des résultats accumulés par la société absorbée depuis l'acquisition et non distribués et en capitaux propres pour le montant résiduel ou si les résultats accumulés ne peuvent être déterminés de manière fiable.

4.5.2 - Traitement du mali pour les opérations évaluées à la valeur comptable

Le mali de fusion représente l'écart négatif entre l'actif net reçu par la société absorbante à hauteur de sa participation détenue dans la société absorbée, et la valeur comptable de cette participation. Le mali de fusion peut être décomposé en deux éléments:

- **un mali technique généralement constaté pour les fusions ou les opérations de transmission universelle de patrimoine évaluées à la valeur comptable lorsque la valeur nette des titres de la société absorbée figurant à l'actif de la société absorbante est supérieure à l'actif net comptable apporté. Cette composante du mali correspond, à hauteur de la participation antérieurement détenue aux plus values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes de l'absorbée déduction faite des passifs non comptabilisés en l'absence d'obligation comptable dans les comptes de la société absorbée (par exemple provisions pour retraites, impôts différés passifs).**
- **Au-delà du mali technique, le solde du mali qui peut être représentatif d'un complément de dépréciation de la participation détenue dans la société absorbée, doit être comptabilisé dans le résultat financier de la société absorbante de l'exercice au cours duquel l'opération est réalisée.**

La société absorbante ou bénéficiaire des apports inscrit la totalité du mali technique dans un compte d'immobilisations incorporelles. Ce mali est inscrit dans un sous compte intitulé « mali de fusion » du compte 207 « fonds commercial ».

Les entreprises procèdent à la date de l'opération de manière extra-comptable, à l'affectation de ce mali aux différents actifs apportés par la société apporteuse dans la mesure où la plus value latente constatée par actif est significative, cela afin de suivre dans le temps la valeur du mali. Cette affectation peut être faite selon les modalités suivantes :

- détermination de la valeur réelle à la date de l'opération (et non à la date d'acquisition des titres) des actifs de la société absorbée y compris ceux ne figurant pas dans ses comptes ;
- calcul du montant des plus values latentes par différence entre cette valeur et la valeur comptable sociale de chaque actif ;
- affectation extra-comptable du mali technique aux différents actifs au prorata des plus-values latentes et dans la limite de celles-ci.

Les modalités de calcul des plus values latentes et de l'affectation du mali sont présentées à l'aide du tableau ci-après.

Identification du bien	Valeur comptable sociale (1)	Valeur réelle (2)	Plus value latente (2)-(1)	Affectation du mali au prorata des plus values latentes et dans la limite de celles-ci (3)
<i>Actifs figurant dans les comptes de l'absorbée</i>				
Actif 1				
Actif 2				
<i>Actifs ne figurant pas dans les comptes de l'absorbée</i>				
Actif 3				
Actif 4				
Total				

Le mali n'est pas un élément amortissable car la durée de consommation de ses avantages économiques futurs ne peut être déterminée a priori de façon fiable. Cependant les éléments constitutifs du mali, tels que définis précédemment, doivent faire l'objet d'un test de dépréciation prévu à l'article 322-5 du règlement n°99-03 du CRC (modifié par le règlement n°02-10 du CRC) et selon les modalités exposées ci-après.

Le mali subit une dépréciation lorsque la valeur actuelle d'un ou plusieurs actifs sous-jacents auxquels une quote part de mali a été affectée devient inférieure à la valeur comptable du ou des actifs précités, majorée de la quote part de mali affectée. La valeur actuelle correspond à la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage (cf. article 322-1 du règlement n°99-03 du CRC modifié par le règlement n° 02-10 du CRC).

En cas de sortie d'un actif auquel une quote part de mali a été affectée, le mali doit être réduit à due concurrence. Ce traitement est analogue à celui retenu dans les comptes consolidés pour le goodwill dans le cas d'une cession d'une branche d'activité (cf. paragraphe 23102 du règlement n°99-02).

5. ÉVÈNEMENTS DE LA PÉRIODE INTERCALAIRE

5.1 - Traitement de la perte de rétroactivité

L'obligation de libération des apports doit être appréciée à la date de réalisation définitive de l'opération (AGE des sociétés participant à l'opération).

En cas d'effet rétroactif, lorsque la valeur des apports à la date d'effet risque de devenir, du fait d'une perte intercalaire, supérieure à la valeur réelle globale de la société à la date de réalisation de l'opération, une provision pour perte de rétroactivité est constatée au passif pris en charge dans le traité d'apport, réduisant d'autant le montant des apports pour répondre à l'obligation de libération du capital. La société absorbante l'inscrit dans un sous-compte de la prime de fusion, et non en provisions pour risques et charges. En effet, elle ne doit pas reprendre en résultat une provision qui n'a jamais été dotée comptablement.

Lors de l'affectation du résultat de l'absorbante, la perte de l'absorbée constatée durant la période intercalaire est imputée sur le sous-compte de la prime de fusion. Après cette imputation, le solde du sous compte de la prime de fusion est intégré à la prime de fusion.

Toutefois, l'existence d'une perte intercalaire ne conduit pas systématiquement à la constatation d'une provision, en effet :

- **lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, la valeur d'utilité de chacun des apports est estimée en tenant compte des flux de trésorerie futurs.** Ces prévisions de trésorerie intègrent nécessairement les résultats prévisionnels des quelques mois entre la date d'effet de la fusion et sa date de réalisation. La perte de rétroactivité est par conséquent déjà intégrée dans l'évaluation des apports. Sauf événements significatifs non prévus durant la période intercalaire, qui remettraient en cause les évaluations faites, la provision pour perte ne se justifie pas dans le traité d'apport aux valeurs réelles.

Les événements significatifs non prévus pouvant conduire à la constatation d'une provision pour perte de rétroactivité peuvent être les suivants :

- constatation d'une perte intercalaire supérieure à la perte estimée ;
- perte exceptionnelle d'un actif ;
- remise en cause des hypothèses ayant servi à l'évaluation des flux de trésorerie : changement de taux d'actualisation, modification dans la détermination des flux de trésorerie.

- **lorsque les apports sont évalués à la valeur comptable, la valeur totale des apports inscrite dans le traité est en général inférieure à la valeur globale de la société absorbée.**

5.2 - Traitement des opérations réciproques

Les opérations réciproques réalisées entre la société absorbée et la société absorbante ou correspondant à la branche d'activité apportée en cas d'apport partiel d'actif durant la période intercalaire, sont éliminées comptablement selon les modalités suivantes (règles identiques à celles prévues par les règlements CRC n°99-02, 99-07 et 00-05 relatifs aux règles de consolidation) et en fonction du caractère significatif des opérations.

5.2.1 - Opérations n'affectant pas le résultat

Les créances et dettes réciproques ainsi que les produits et charges réciproques sont éliminés en totalité. Les incidences fiscales des opérations réciproques continuent cependant à être comptabilisées (TVA).

Les effets à recevoir et les effets à payer s'éliminent réciproquement mais, lorsque l'effet à recevoir est remis à l'escompte, le concours bancaire consenti au groupe est substitué à l'effet à payer.

5.2.2 - Opérations affectant le résultat

■ *Profits et pertes internes*

Les profits et des pertes ainsi que les plus-values et moins-values réciproques sont éliminés en totalité. En cas d'élimination de pertes, il convient de s'assurer que la valeur de l'élément de l'actif cédé n'est pas supérieure à la valeur réelle de cet élément. L'élimination des incidences des opérations internes portant sur des actifs a pour conséquence de les ramener à leur valeur d'apport dans le bilan de la société fusionnée.

■ *Dividendes versés par la société absorbée*

Si la réalisation de l'opération intervient après l'assemblée générale ordinaire de la société absorbée ayant approuvé les comptes clos à la date d'effet, afin de répondre à l'obligation juridique de libération du capital, il convient d'inclure les dividendes dans le passif pris en charge. **Dans les cas où l'absorbante détient une participation dans la société absorbée, les dividendes à verser comptabilisés dans le passif pris en charge incluent ceux revenant à l'absorbante.**

Afin d'éviter que l'absorbante appréhende à la fois le résultat de l'absorbée (bénéficiaire) au titre de l'exercice de la fusion en application de la clause de rétroactivité, et les dividendes auxquels elle a droit au titre de l'exercice précédant la fusion, il convient d'annuler le produit correspondant à ces derniers par :

- le crédit du compte prime de fusion ;
- ou report à nouveau si la société souhaite dans l'exercice de l'opération, distribuer un acompte sur dividendes comprenant ces dividendes reçus pendant la période intercalaire.

6. FRAIS IMPUTABLES SUR LA PRIME DE FUSION

Conformément à l'avis n°2000-D du Comité d'urgence, seuls les coûts externes directement liés à l'opération, i.e. les dépenses qui n'auraient pas été engagées en l'absence de cette opération, constituent, sur le plan comptable, des frais d'émission de titres.

Les coûts externes considérés comme des frais d'émission peuvent être imputés sur la prime de fusion, comptabilisés en charges de l'exercice ou inscrits à l'actif en frais d'établissement.⁽²⁾

² Il convient de noter que l'avis relatif à la définition et l'évaluation des actifs envisage de modifier le traitement des frais d'établissement à compter du 1^{er} janvier 2005.

7. CAS PARTICULIER DE CONFUSION DE PATRIMOINE

Les opérations de dissolution confusion de patrimoine étant par définition toujours réalisées entre entreprises sous contrôle commun, les actifs et passifs de l'entreprise dissoute sont toujours transmis à leur valeur comptable telle que définie au §.4.4. du présent avis.

Le traitement du mali pouvant apparaître lors de l'annulation dans les comptes de l'entreprise bénéficiaire de la transmission universelle de patrimoine suit les règles générales exposées au §.4.5.2 du présent avis.

La rétroactivité des opérations de dissolution confusion de patrimoine n'étant pas prévue par le code civil, le §.5 du présent avis n'est pas applicable à ce type d'opérations.

Les écritures comptables sont reprises chez l'absorbante à l'issue du délai d'opposition des créanciers tel que prévu par l'article susvisé.

8. INFORMATIONS DEVANT FIGURER DANS L'ANNEXE

Pour toutes les opérations entrant dans le champ d'application de ce texte, la société absorbante ou bénéficiaire des apports doit mentionner les informations suivantes dans l'annexe de ses comptes annuels de l'exercice de l'opération.

- Pour toute opération visée par le présent texte, l'entreprise doit mentionner le contexte de l'opération, les modalités d'évaluation des apports retenues ainsi que l'adoption éventuelle de traitements dérogatoires prévus par le texte (filialisation de branche d'activité et actif net apporté négatif).
- Lorsqu'une opération a conduit à la constatation d'un mali, l'entreprise doit mentionner les éléments significatifs sur lequel le mali a été affecté. L'entreprise doit aussi mentionner les modalités de dépréciation et sortie définitive du mali.
- Lorsqu'une perte intercalaire est enregistrée, l'entreprise doit mentionner le montant inscrit dans le sous compte de la prime de fusion.

9. DATE D'APPLICATION

L'assemblée plénière propose au Comité de la réglementation comptable:

- d'appliquer le futur règlement aux opérations postérieures au 1^{er} janvier 2005.
- de permettre l'application par anticipation aux opérations ⁽³⁾ postérieures à la date de publication du futur règlement du CRC.

³ Il s'agit des opérations dont le traité d'apport aura fait l'objet des formalités de dépôt et de publicité prévues par les articles 236-6 et D.255 du code de commerce.

AVIS N°2004-15 DU 23 JUIN 2004 DU CNC RELATIF A LA DEFINITION, LA COMPTABILISATION ET
L'EVALUATION DES ACTIFS
(CF. REGLEMENT N°2004-06 DU 23 NOVEMBRE 2004)

**AVIS N°2004-15 DU 23 JUIN 2004 DU CNC RELATIF
A LA DEFINITION, LA COMPTABILISATION
ET L'EVALUATION DES ACTIFS**

(CF. REGLEMENT N°2004-06 DU 23 NOVEMBRE 2004)

Avertissement

Le Conseil national de la comptabilité publie l'avis n°2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs adopté par l'assemblée plénière du 23 juin 2004.

La disposition du §.4.2.2.1. relative à la comptabilisation de « l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site » sera présentée pour ratification à l'assemblée plénière du 27 octobre 2004 en fonction des dispositions fiscales à venir en particulier, la modification de l'article 310 H.F. de l'annexe II du code général des impôts.

Les mesures de première application du futur règlement seront également soumises à cette assemblée.

1. CHAMP D'APPLICATION

L'avis porte sur :

- la définition et les critères de comptabilisation d'un actif : immobilisations corporelles, incorporelles, stocks et charges constatées d'avance ;
- l'évaluation des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks y compris des immeubles de placement.

L'avis traite de l'évaluation des actifs acquis ou produits par l'entité et des dépenses ultérieures. Au sens du présent texte, on entend par acquisition, toute opération d'acquisition à titre onéreux, achat, échange et apport en nature d'éléments isolés.

Les biens individuels acquis à titre gratuit sont également visés par ce texte. En revanche, les actifs acquis dans le cadre d'opérations de regroupement d'entités, au sens des règlements n°99-02, 99-07, 00-05 et 02-08 du CRC ou d'apports partiels de branches d'activité, sont exclus pour les comptes consolidés. Pour les comptes individuels, sont exclus les actifs acquis par voie d'opérations de fusion ou assimilées, i.e. des regroupements d'entités et de branches d'activité visées par le règlement n°2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées et le projet en cours pour les entités autres que les sociétés commerciales.

Le champ de l'étude exclut :

- tous les contrats de location au sens d'IAS 17 ainsi que les contrats de louage de marque et de brevet ;
- les instruments financiers ⁽¹⁾ ainsi que les dépenses liées telles que les frais d'émission des emprunts, les primes d'émission et les primes de remboursement d'emprunts ;
- les actifs d'impôts différés ;
- les contrats de délégation de services publics dont les contrats de concession.

Les textes présentés en gras ci-après, sont destinés, à l'exception des têtes de chapitre, à être repris dans le règlement n°99-03 (relatif au plan comptable général), le règlement n°99-01 (relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations) ou dans les règlements n°99-02, 99-07, 00-05 et 02-08 du CRC (relatifs aux comptes consolidés).

Le présent avis décrit les règles applicables en matière de comptes individuels et de comptes consolidés. Aussi, dans les alinéas ci-dessous, à défaut de mention explicite « comptes individuels » ou « comptes consolidés », les dispositions s'appliquent aux comptes individuels et aux comptes consolidés.

¹ IAS 32 §.11: "Un instrument financier désigne tout contrat qui donne lieu à un actif financier pour une entité et à un passif ou à un instrument de capitaux propres pour une autre.

Un actif financier désigne tout actif qui est : a) de la trésorerie ; b) un instrument de capitaux propres d'une autre entité ; c) un droit contractuel (i) de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier (ii) d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre entité dans des conditions potentiellement favorables à l'entité ; ou (d) un contrat qui sera ou pourrait être réglé dans les propres instruments de capitaux propres de l'entité..."

2. DÉFINITIONS

2.1 - Définitions et applications

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

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

La définition générale d'un actif est complétée comme suit dans les deux situations visées ci-après.

- **Sont considérés comme des éléments d'actif, pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, les éléments dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.**
- **Sont considérés comme des éléments d'actif, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages économiques futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.**

2.2 - Avantages économiques futurs

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une association ou une entité relevant du secteur public est fonction de l'utilité sociale correspondant à l'objet ou à la mission.

2.3 - Caractère identifiable

Par essence, le caractère identifiable d'une immobilisation corporelle ne soulève généralement pas de difficulté. En revanche, pour les immobilisations incorporelles il doit être précisé. Ainsi, **une immobilisation incorporelle est identifiable :**

- **si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;**
- **ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.**

Les contrats liant l'entité à son personnel ne peuvent pas, en règle générale, être reconnus en tant qu'actifs. En effet, il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou de technique satisfasse à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.

Une entreprise peut avoir un portefeuille de clients ou détenir une part de marché et s'attendre à poursuivre ses relations commerciales avec ces clients du fait des efforts qu'elle consent pour les fidéliser et pour maintenir avec eux de bonnes relations. Toutefois, en l'absence de droits lui permettant de protéger ou de contrôler de toute autre façon, ses relations avec ces clients ou leur fidélité à l'égard de l'entreprise, celle-ci n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques résultant de la fidélité de ces clients et de ses relations avec eux pour considérer que de tels éléments (portefeuille de clients, parts de marché, relations avec la clientèle et fidélité de celle-ci) satisfont à la définition des immobilisations incorporelles.

En l'absence de droits légaux protégeant les relations avec la clientèle, les transactions d'échange portant sur des relations avec la clientèle non contractuelles similaires (autres que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises) fournissent la preuve que l'entité est néanmoins capable de contrôler les bénéfices futurs attendus de ces relations avec la clientèle. Dans la mesure où de telles transactions d'échange donnent également des preuves que les relations avec la clientèle sont séparables, elles répondent à la définition d'un actif incorporel.

3. CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION

3.1 - Critères généraux

Une immobilisation est comptabilisée à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- **il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants - ou du potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 ou relèvent du secteur public.**
- **son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante. Par exception, lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, le coût d'un élément d'actif appartenant à un ensemble de biens peut être obtenu par différence entre le coût total d'acquisition de l'ensemble et celui des autres éléments dont le coût est connu.** Ainsi, le fonds commercial acquis, évalué par différence, est inscrit à l'actif dans les comptes individuels; il en est de même de l'écart d'acquisition dans les comptes consolidés.

Une entité évalue selon ces critères de comptabilisation tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, qu'il s'agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions.

Les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice.

Pour déterminer si un élément satisfait au premier critère de comptabilisation, une entité a besoin d'apprécier le degré de certitude attaché au flux d'avantages économiques futurs sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale. L'existence d'une certitude suffisante que les avantages économiques futurs iront à l'entité demande que l'on s'assure que celle-ci recevra les avantages attachés à cet actif et assumera les risques associés. Cette assurance n'existe en général que lorsque les risques et avantages ont été transférés à l'entité.

Le second critère de comptabilisation est, en général, aisément satisfait parce que la transaction d'échange attestant l'acquisition de l'actif permet d'identifier son coût. Dans le cas d'un actif produit par l'entité pour elle-même, une évaluation fiable du coût peut être faite à partir des transactions conclues avec des tiers extérieurs à l'entité pour l'acquisition des matières premières, de la main d'œuvre et autres éléments utilisés au cours du processus de construction.

3.2 - Comptabilisation des composants

Pour mémoire : article 322-3 du règlement n°99-03 modifié par les règlements n°02-10 et 03-07 du CRC.

3.3 - Immobilisations incorporelles générées en interne

3.3.1 - Distinction – phase de recherche et phase de développement

Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation prévus au §.3.1 ci-dessus, une entité classe les opérations de création de l'immobilisation entre :

- une phase de recherche et,
- une phase de développement.

Si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.

3.3.2 - Dépenses de recherche

Les dépenses encourues pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Aucun élément incorporel obtenu au cours de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être activé, car les projets de recherche se situant trop en amont de la production ou de la commercialisation, ne satisfont pas au critère de probabilité d'obtention d'avantages économiques futurs.

Exemples d'activités de recherche :

- a) les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;
- b) la recherche, l'évaluation et la sélection finale d'applications éventuelles de résultats de recherche ou d'autres connaissances ;
- c) la recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ; et,
- d) la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités d'utilisation de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

3.3.3 - Coûts de développement

(i) - Les coûts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale - ou de viabilité économique pour les projets de développement pluriannuels associatifs. Ceci implique, pour l'entité, de respecter l'ensemble des critères suivants :

- a) **la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;**

- b) l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- c) la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- d) la façon dont l'immobilisation incorporelle génèrera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- e) la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et,
- f) la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

La comptabilisation des coûts de développement à l'actif est considérée comme la méthode préférentielle.

Exemples d'activités de développement :

- a) la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;
- b) la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;
- c) la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- d) la conception, la construction et les tests pour des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés ;
- e) les coûts de développement et de production des sites internet.

(ii) - Dépenses ne répondant pas aux critères de comptabilisation

Les dépenses engagées pour créer en interne des fonds commerciaux, des marques, des titres de journaux et de magazines, des listes de clients et autres éléments similaires en substance, ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Il en est de même pour les coûts engagés ultérieurement relatifs à ces dépenses internes (par exemple, frais de dépôt pour une marque développée en interne).

3.4 - Traitement des charges différées et des charges à étaler

Les dépenses qui ne répondent pas aux critères cumulés de définition et de comptabilisation des actifs et qui ne sont pas attribuables au coût d'acquisition ou de production tels que définis dans le présent avis, doivent être comptabilisées en charges.

Cf. Note de présentation - Annexe I : Traitement des charges différées et à étaler

Les dépenses qui pouvaient antérieurement être comptabilisées sous les rubriques de charges différées et de charges à étaler, doivent être comptabilisées à l'actif si elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation (des actifs), soit être constatées immédiatement en charges dans le cas contraire.

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

Bien que ne répondant pas à la définition des actifs énoncée ci-dessus, les éléments suivants sont ou peuvent être, selon le cas, portés à l'actif du bilan.

3.5.1 - Éléments obligatoirement portés à l'actif du bilan

Dans les comptes individuels (règlement n°99-03 du CRC) les écarts de conversion - actif, relatifs aux pertes de change latentes sur les créances et dettes en monnaies étrangères sont obligatoirement portés à l'actif du bilan.

3.5.2 - Éléments susceptibles d'être portés à l'actif du bilan

Les éléments suivants peuvent être portés à l'actif :

- en comptes consolidés (règlement n°99-02 , 99-07, 00-05 et 02-08 du CRC), les écarts de conversion - actif relatifs aux pertes de change latentes sur les créances et dettes en monnaies étrangères. Toutefois, l'enregistrement de ces écarts de conversion en charges financières, au cours de la période à laquelle ils se rapportent, constitue la méthode préférentielle.
- **les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité dans son ensemble mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminées, suivent le traitement comptable suivant :**
 - **les frais de constitution, de transformation, de premier établissement, peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement. Leur inscription en compte de résultat constitue néanmoins la méthode préférentielle ;**
 - **les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission :**
 - **dans les comptes individuels, ces frais peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement. Leur imputation sur les primes d'émission et de fusion constitue néanmoins la méthode préférentielle ; en cas d'insuffisance, les frais sont comptabilisés en charges.**
 - **en revanche, dans les comptes consolidés, ces frais doivent être imputés sur les primes d'émission et de fusion.**

4. ÉVALUATION DES ACTIFS ACQUIS OU PRODUITS HORS OPÉRATIONS DE REGROUPEMENT

4.1 - Dispositions générales

4.1.1 - Évaluation

Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux §§.2 et 3 du présent avis, doivent être évalués initialement à leur coût.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- **les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition (cf. §.4.2.1 ; 4.3.1 ; et 5.1) ;**
- **les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production (cf. §.4.2.2 ; 4.3.2 et 5.2) ;**

- **les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale ⁽²⁾ (cf. § 4.1.5) ;**
- **les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale (cf. §.4.1.4).**

⁽²⁾ Art. 322-1 du règlement n°99-03 modifié par le règlement n°02-10

Alinéa 8 : La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage sous réserve des dispositions de l'article 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

Alinéa 10 : La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

Alinéa 11 : la valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus.

4.1.2 - Actifs acquis en monnaie étrangère

En cas d'acquisition d'actif en monnaie étrangère, le taux de conversion utilisé est le taux de change à la date d'entrée ou, le cas échéant, celui de la couverture si celle-ci a été prise avant l'opération. Les frais engagés pour mettre en place les couvertures sont également intégrés au coût d'acquisition.

4.1.3 - Coûts d'emprunt

Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive.

Deux traitements sont donc autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Les coûts d'emprunt peuvent inclure :

- a) les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court-terme et à long-terme ;
- b) l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;
- c) l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts (frais d'émission) ;
- d) les charges financières relatives aux contrats de location-financement dans les comptes consolidés ;
- e) les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

Le traitement retenu doit être appliqué, de façon cohérente et permanente, à tous les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition ou la production de tous les actifs éligibles de l'entité. Les états financiers doivent mentionner explicitement la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt.

4.1.3.1 - Premier traitement autorisé : comptabilisation en charges

Selon le premier traitement autorisé, les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des capitaux empruntés.

4.1.3.2 - Deuxième traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif

(i) - Coûts d'emprunt directement attribuables

Selon le deuxième traitement autorisé, les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, ou à la période de construction ou de production d'un actif éligible sont incorporés dans le coût de cet actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et qu'ils peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible correspondent aux coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif éligible n'avait pas été faite. Lorsqu'une entité emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'acquisition d'un actif éligible particulier, les coûts d'emprunt qui sont liés directement à cet actif éligible peuvent être aisément déterminés.

En effet, dans ce cas, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit correspondre aux coûts réellement encourus sur ces emprunts au cours de l'exercice, diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.

(ii) - Coûts d'emprunt non directement attribuables

Il peut être difficile d'identifier une relation directe entre des emprunts particuliers et un actif éligible et de déterminer les emprunts qui n'auraient pas été engagés en cas d'autofinancement. Une telle difficulté existe, par exemple, lorsque l'activité de financement d'une entité ou d'un groupe fait l'objet d'une coordination centrale, que des instruments d'emprunts à des taux d'intérêt différents sont utilisés et que ces fonds sont prêtés sur des bases diverses aux autres entités du groupe.

Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif éligible. Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice donné ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice.

Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l'actif éligible sont supérieurs à sa valeur actuelle ou sa valeur réalisable nette, cette valeur comptable est dépréciée ou sortie du bilan selon les dispositions prévues aux articles 322-5 et suivants du règlement n°99-03 du CRC, modifié par le règlement 02-10.

4.1.4 - Échanges et apports en nature d'actifs corporels et incorporels isolés.

(i) - Une immobilisation corporelle ou incorporelle acquise en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évaluée à la valeur vénale à moins que :

(a) la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou

(b) que la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.

Si l'immobilisation acquise ne peut pas être évaluée à la valeur vénale, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction, ainsi :

a) la configuration des flux de trésorerie (risque, calendrier et montants) de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie de l'actif transféré, ou

b) la valeur des flux de trésorerie attendus de l'échange est modifiée à l'issue de l'opération ;

c) l'une ou l'autre des différences en a) ou b) est significative par rapport à la valeur vénale des actifs échangés.

L'entité n'a pas à procéder à ces calculs quand l'analyse des conditions susvisées confirme de manière explicite la substance commerciale.

Aucune compensation ne peut être effectuée entre la valeur vénale de l'actif reçu et la valeur vénale de l'actif donné.

(ii) - Les apports en nature d'actifs corporels ou incorporels isolés sont assimilés à des échanges. S'agissant des actifs corporels et incorporels reçus par voie d'apport, ils sont évalués dans le traité d'apport à la valeur vénale.

4.1.5 - Acquisitions à titre gratuit

Les biens acquis à titre gratuit, c'est-à-dire sans aucune contrepartie présente ou future, monétaire ou non monétaire, sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale. La contrepartie d'un bien acquis à titre gratuit est enregistrée en produits sauf exception, et en cas d'application particulière prévue pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations.

4.1.6 - Biens acquis moyennant paiement de rentes viagères

Pour les biens acquis moyennant paiement de rentes viagères, le prix d'achat s'entend du montant qui résulte d'une stipulation de prix ou à défaut d'une estimation.

4.2 - Immobilisations corporelles

4.2.1 - Coût initial d'acquisition

4.2.1.1 - Éléments du coût d'acquisition

(i) - Le coût d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- **son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;**
- **de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.**

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

- **de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks.**

En revanche, les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site encourus pour produire des stocks pendant cette période doivent être évalués comme le coût de production des stocks (cf. §.4.4.2) au fur et à mesure que l'actif est utilisé pour produire des stocks.

Ces coûts non encore engagés, et a fortiori non décaissés, représentent la contrepartie de l'obligation de démantèlement, d'enlèvement ou de restauration de site, constatée au passif, en application des dispositions de l'article 212-1 du règlement n°99-03 (modifié par le règlement n°00-06). **Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.**

- **(ii) - Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs - ou le potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 ou relèvent du secteur public - Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation prévues à l'art. 322-5.**

A titre d'exemple, un fabricant de produits chimiques peut devoir installer certains processus nouveaux de manipulation des produits chimiques afin de se conformer à des dispositions environnementales sur la production et le stockage de produits dangereux ; les améliorations d'installations correspondantes sont comptabilisées en tant qu'actifs sous réserve de la limite mentionnée ci-avant car, sans elles, l'entité n'est pas en mesure de fabriquer ni de vendre ses produits chimiques.

- **(iii) - Le coût d'une immobilisation corporelle ou incorporelle peut inclure une quote-part d'amortissement.** En effet, la dotation aux amortissements pour un exercice est en général comptabilisée en charges. Toutefois, dans certaines circonstances, les avantages économiques représentatifs d'un actif sont intégrés par l'entreprise dans le cadre de la production d'autres actifs, au lieu de constituer une charge. Dans ce cas, la dotation aux amortissements comprend une partie du coût de l'autre actif et est incluse dans sa valeur comptable. A titre d'exemple, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle.
- **(iv) - Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation à compter de la date à laquelle la direction a pris - et justifie au plan technique et financier - la décision de l'acquérir ou de la produire pour l'utiliser ou la céder ultérieurement, et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs.**

Pour un actif acquis ou installé par un fournisseur externe, la notion d'utilisation prévue par la direction, visée ci-dessus, correspond généralement au niveau de performance nécessaire pour atteindre le rendement initial attendu à la date de réception. La même approche s'applique pour un actif produit directement par l'entité. Cf. Note de présentation - Annexe II : Schéma de comptabilisation.

Exemples de coûts directement attribuables :

- a) le coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation ;
- b) les coûts de préparation du site et les frais de démolition nécessaires à la mise en place de l'immobilisation ;
- c) les frais de livraison et de manutention initiaux ;
- d) les frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens ;
- e) les coûts liés aux essais de bon fonctionnement, déduction faite des revenus nets provenant de la vente des produits obtenus durant la mise en service (tels que des échantillons) ;
- f) les honoraires de professionnels comme les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils etc. et

4.2.1.2 - Coûts non attribuables au coût d'acquisition

(i) - Tous les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'immobilisation et qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisés en charges.

Exemples de coûts qui ne font pas partie des coûts des immobilisations corporelles :

- (a) coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- (b) coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;
- (c) coûts de relocalisation d'une affaire dans un nouvel emplacement ou avec une nouvelle catégorie de clients (incluant le coût de la formation du personnel) ;
- (d) coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées ;
- (e) coût des rémunérations et autres avantages au personnel ne résultant pas directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation.

(ii) - L'activation des coûts cesse lorsque l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation effective ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.

Par exemple, les coûts suivants sont exclus du coût des immobilisations corporelles :

- a) les coûts encourus lorsque des actifs, en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, ne sont pas encore mis en production ou fonctionnent en dessous de leur pleine capacité ;
- b) les pertes d'exploitation initiales ;

- c) les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;
- d) les coûts de réinstallation ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entité.

(iii) - Certaines opérations pouvant intervenir avant ou pendant la construction ou l'aménagement d'une immobilisation corporelle, qui ne sont pas nécessaires afin de mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées au compte de résultat.

(exemple : loyer perçu pour la location d'un terrain utilisé comme parc de stationnement jusqu'à ce que la construction commence).

4.2.2 - Coût de production

Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour une immobilisation acquise. Il peut être déterminé par référence au coût de production des stocks (cf. §.4.4.2) si l'entité produit des biens similaires pour la vente.

Le coût de production d'une immobilisation corporelle est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les charges directes sont les charges qu'il est possible d'affecter, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien ou d'un service déterminé.

4.2.3. - Coûts ultérieurs

(i) - Les dépenses ou les coûts, qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation prévus au §.3.1, comme les dépenses courantes d'entretien et de maintenance (telles que produits consommables, main d'œuvre, fournitures), sont comptabilisés en charges.

(ii) - Remplacement ou renouvellement d'un composant ou d'un élément d'immobilisation

Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues au §.3.1 sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, si aucune provision pour gros entretien ou grande révision n'a été constatée. Si nécessaire, le coût estimé des dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien. Dans tous les cas, la valeur nette du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

(iii) - Pièces détachées et de rechange

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

4.3 - Immobilisations incorporelles

4.3.1 - Coût initial d'acquisition

4.3.1.1 - Éléments du coût d'acquisition

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend :

- **son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, et**
- **tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.**

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

Exemples de coûts attribuables au coût d'acquisition :

- a) le coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de la mise en condition de fonctionnement de l'actif ;
- b) les honoraires de professionnels tels qu'experts, évaluateurs, conseils,
- c) le coût des tests permettant de s'assurer que l'actif fonctionne correctement.

Exemples de coûts qui ne peuvent pas être comptabilisés au titre d'une immobilisation incorporelle :

- (a) coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;
- (b) coûts de relocalisation d'une affaire dans un nouvel emplacement ou avec une nouvelle catégorie de clients (en incluant le coût de la formation du personnel) ;
- (c) coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées.

4.3.1.2 - Coûts non attribuables au coût d'acquisition

- (i) - L'activation des coûts cesse lorsque l'immobilisation incorporelle est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.**

Par exemple, les coûts suivants sont exclus du coût des immobilisations incorporelles :

- a) les coûts encourus lorsque des actifs, en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, ne sont pas encore mis en service ;
 - b) les pertes d'exploitation initiales.
- (ii) - Certaines opérations pouvant intervenir avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle, qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges au compte de résultat.**

Exemple : formation du personnel.

4.3.2 - Immobilisations incorporelles créées en interne

4.3.2.1 - Coûts de développement

(i) - Coûts attribuables aux coûts de développement

Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne, répondant aux conditions de comptabilisation prévues au §.3.3.3, comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Ces coûts incluent, s'il y a lieu :

- (a) les coûts au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- (b) les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif ;
- (c) les droits d'enregistrement ;
- (d) l'amortissement des brevets acquis et licences utilisés pour générer l'actif ;
- (e) les coûts de dépôt de brevet ;
- (f) les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels (logiciels de gestion intégrés).

Les frais de développement ne sont activables qu'à partir de la date à laquelle les conditions susvisées sont remplies. Les dépenses comptabilisées en charges antérieurement à cette date, ne peuvent plus être activées.

(ii) - Coûts non attribuables aux coûts de développement

Sont considérés comme tels :

- a) les coûts de vente, coûts administratifs et autres frais généraux à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de son utilisation ;
- b) les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;
- c) les dépenses au titre de la formation du personnel réalisée pour utiliser l'actif.

4.3.3 - Autres dépenses

Les dépenses qui ne répondent pas aux critères généraux de comptabilisation des coûts initiaux d'acquisition ou des coûts de développement, prévus respectivement aux §§.3.1 et 3.3.3, sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. Les dépenses ultérieures effectuées sur des immobilisations incorporelles sont rarement activables.

4.4 - Stocks

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks au niveau à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

4.4.1 - Coût d'acquisition

Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (à l'exclusion des taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

Les charges de stockage s'ajoutent aux coûts d'acquisition ou de production lorsque les conditions spécifiques d'exploitation le justifient. Les pertes et gaspillages sont exclus des coûts.

4.4.2 - Coût de production

Les coûts de production des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant, des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes, affecté à chaque unité produite, n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés, sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

Un processus de production, peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. C'est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée par exemple sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production.

Les coûts de production pour des opérations réalisées dans le cadre de contrats fermes (en cas de séries livrées à l'unité), peuvent comprendre l'amortissement des coûts non récurrents (dessins, frais de développement et frais de création d'outillages spécifiques) ainsi que les coûts générés par la courbe d'apprentissage (baisse attendue des coûts sur la série, liée à l'expérience).

Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :

- a) montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
- b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;
- c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et
- d) frais de commercialisation.

4.4.3 - Méthodes de détermination du coût

- Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.
- Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :
 - le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
 - le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.
- Ce total est réparti, entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants en stocks, par application d'un mode de calcul sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage selon la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS - FIFO).
- Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité. Pour des stocks de nature ou d'usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.
- Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent appliqué.

- Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens. Si la méthode précédente n'est pas praticable, les biens en stocks sont évalués à leur valeur actuelle à la date de clôture de l'exercice.

5. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

5.1 - Coûts d'emprunt

- a) Traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.
- b) Montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs.
- c) Taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement). (Compléter l'article 531-2/13 du règlement n°99-03 du CRC)

5.2 - Immobilisations corporelles et incorporelles

a) Rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître :

- les entrées ;
- les sorties ou mises au rebut ;
- les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations effectuées durant l'exercice ;
- les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère pour les comptes consolidés.

(Modifier les articles 531-2/2 et 532-1 du règlement n°99-03 du CRC)

b) Méthodes ou conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur comptable brute, ainsi que :

- la liste et le montant des engagements financiers sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;
- la méthode comptable retenue pour les coûts estimés de remise en état de site des immobilisations corporelles ;
- le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production.

(compléter l'article 531-2/3 du règlement n°99-03 du CRC modifié par le règlement n°02-10)

c) L'alinéa relatif à « la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs » doit reprendre les points suivants :

- durée de l'amortissement ;
- mode d'amortissement ;
- valeur résiduelle ;
- coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites ;
- durées d'utilité.

d) Immobilisations incorporelles générées en interne

- Méthode de comptabilisation des coûts de développement. Si les coûts de développement ne sont pas activés, montant global des dépenses de recherche et des coûts de développement comptabilisés en charges de l'exercice.

5.3 - Stocks

a) Méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût.

b) Valeur comptable globale des stocks et valeur comptable par catégories appropriées à l'entité.

c) Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montants par catégories.

6. DATE ET MODALITÉS DE PREMIÈRE APPLICATION

Les changements résultant de la première application (du futur règlement) sont comptabilisés selon les dispositions de l'article 314-1 du règlement n°99-03.

Le Conseil national de la comptabilité propose au CRC d'appliquer le futur règlement aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, les entreprises et entités pouvant toutefois l'appliquer aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

7. ANNEXE :

VŒUX DE MODIFICATION DE TEXTES DE NIVEAU SUPÉRIEUR

Textes concernés

L'assemblée plénière du CNC émet le vœu que les dispositions des textes de niveau supérieur énoncées ci-dessous soient supprimées :

- L'article 7-2° du décret du 29 novembre 1983 pour la partie suivante : « Le coût de production est égal au coût d'utilisation des matières consommées augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production : les intérêts des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'une immobilisation peuvent être inclus dans le coût de production lorsqu'ils concernent la période de fabrication ; en ce qui concerne les éléments de l'actif circulant tel qu'il est défini à l'article 11 ci-dessous, cette faculté est limitée à ceux dont le cycle de production dépasse nécessairement la durée de l'exercice ; la justification et le montant de ces inclusions figurent à l'annexe mentionnée au 3^{ème} alinéa de l'article 8 du code de commerce ; »
- les mots « *et les écarts de conversion* » inclus dans l'art. 11-4° du décret du 29 novembre 1983, relatifs aux pertes de change sur les créances et dettes en monnaies étrangères des entreprises industrielles et commerciales ;
- l'art. 19-1er alinéa du décret du 29 novembre 1983 qui prévoit que peuvent figurer à l'actif au poste « *frais d'établissement* » les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence (frais de constitution, de transformation et de premier établissement) ou le développement de l'entreprise (frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission) mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminés ;
- l'art. 232-9 du code de commerce (art. 343 de la loi du 24 juillet 1966) qui prévoit l'étalement des frais de constitution de la société, des frais d'augmentation de capital (avec option pour leur imputation sur la prime d'émission) ;

AVIS N°2004-12 DU 23 JUIN 2004 DU CNC RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES INDEMNITES DE
MUTATION VERSEES PAR LES SOCIETES « A VOCATION SPORTIVE »
VISEES A L'ARTICLE 11 DE LA LOI N°84-610 DU 16 JUILLET 1984
(CF. REGLEMENT N°2004-07 DU 23 NOVEMBRE 2004)

**AVIS N°2004-12 DU 23 JUIN 2004 DU CNC
RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES INDEMNITES DE
MUTATION VERSEES PAR LES SOCIETES « A VOCATION SPORTIVE »
VISEES A L'ARTICLE 11 DE LA LOI N°84-610 DU 16 JUILLET 1984**

(CF. REGLEMENT N°2004-07 DU 23 NOVEMBRE 2004)

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 23 juin 2004 a adopté l'avis suivant relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés¹ à « vocation sportive » visées à l'article 11 de la loi n°84-610 du 16 juillet 1984.

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

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

1. DÉFINITION ET CONDITIONS DE COMPTABILISATION DES INDEMNITÉS DE MUTATION VERSÉES

L'article 211-1 du règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général prévoit, que « *tout élément de patrimoine ayant une valeur économique pour l'entité est considéré comme un élément d'actif.* »

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

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

- *c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés ;*
- *et dont elle attend des avantages économiques futurs.* »

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

« *Une immobilisation incorporelle est identifiable si :*

- *elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;*
- *ou elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations ».*

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

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

L'avis précise qu'il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou de technique satisfasse à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et à moins qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.

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

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

2. ECHANGES DE JOUEURS

L'avis relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs prévoit « *qu'une immobilisation corporelle ou incorporelle acquise en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évaluée à la valeur vénale à moins que :*

- *la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou,*
- *que la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.*

Si l'immobilisation acquise ne peut pas être évaluée à la valeur vénale, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction. »

Conformément à l'alinéa 10 de l'article 322.1 du règlement n°99-03 (modifié par le règlement n°2002-10), « *la valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie* ».

La référence à des conditions normales de marché suppose l'existence d'un marché actif ⁽²⁾. Or, en matière d'immobilisation incorporelle, l'existence d'un marché actif ne peut être qu'exceptionnelle. Au cas particulier des mutations des joueurs professionnels, il ne peut pas être fait référence à un marché actif, car :

- les actifs sont uniques ; même si des transactions d'achats et de ventes existent, les contrats se négocient individuellement entre sociétés acquéreuses et vendeuses et les transactions sont relativement peu fréquentes ;
- les prix de ces actifs sont rarement révélés au public.

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

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

⁽²⁾ Article 8 d'IAS 38

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après :

- a) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ;
- b) on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants ; et
- c) les prix sont mis à la disposition du public.

3. AMORTISSEMENT

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

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

4. MODALITÉS DE DÉPRÉCIATION

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. INDEMNITÉS DE MUTATION REÇUES

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

6. MODALITÉS DE PREMIÈRE APPLICATION ET DATE DE PREMIÈRE APPLICATION

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

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

AVIS N°2004-C-DU 23 MARS 2004 DU COMITE D'URGENCE DU CNC RELATIF A LA COMPTABILISATION
DES QUOTAS D'EMISSION DE GAZ A EFFET DE SERRE DANS LES COMPTES INDIVIDUELS ET
CONSOLIDES
(CF. REGLEMENT N°2004-08 DU 23 NOVEMBRE 2004)

**AVIS N°2004-C-DU 23 MARS 2004 DU COMITE D'URGENCE DU CNC
RELATIF A LA COMPTABILISATION DES QUOTAS
D'EMISSION DE GAZ A EFFET DE SERRE DANS LES COMPTES
INDIVIDUELS ET CONSOLIDÉS**

(CF. REGLEMENT N°2004-08 DU 23 NOVEMBRE 2004)

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 au traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre dans les comptes individuels et consolidés.

Contexte :

Rappel des principales dispositions du projet d'ordonnance portant transposition de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil :

Art. L 229-7 : Un quota est une unité de compte représentative de l'émission d'une tonne de dioxyde de carbone faisant l'objet d'un titre émis par l'État, valable pour une période spécifiée.

L'État alloue aux exploitants, pour chaque installation autorisée, un certain nombre de quotas.

La quantité totale de dioxyde de carbone émise par chaque installation au cours d'une année civile est mesurée ou calculée et exprimée en tonnes de dioxyde de carbone.

L'exploitant est tenu de restituer chaque année à l'État un nombre de quotas égal au total de ses émissions au cours de l'année civile écoulée ...

Art. L 229-8 : I. L'État procède à l'allocation des quotas pour une durée de 3 ans à compter du 1^{er} janvier 2005, puis par périodes de 5 ans, dans le cadre d'un plan national d'allocation des quotas.

Art. L 229-10 : Les quotas émis par l'État sont alloués à titre gratuit pour la première période triennale débutant le 1^{er} janvier 2005.

Art. L 229-11 : L'autorité administrative notifie aux exploitants le montant total des quotas qui leur sont alloués au titre de chaque période couverte par un plan.

Ces quotas sont délivrés aux exploitants par tranches annuelles.

Art. L 229-13 : Les quotas sont valables pendant toute la durée du plan au titre duquel ils ont été alloués, tant qu'ils n'ont pas été annulés.

Les quotas détenus, le cas échéant, en excédent par des exploitants à la fin de la période d'un plan sont restitués et annulés. Ils leur sont à nouveau alloués de droit et sont valables pour toute la durée du plan suivant. Toutefois, à l'issue de la période triennale débutant le 1^{er} janvier 2005, l'autorité administrative peut décider de limiter le montant de quotas à nouveau alloué à chaque exploitant à la différence entre le montant de quotas alloués au titre du plan précédent et le montant des émissions de son installation ou ses installations au cours de ce même plan ...

Art. L 229-14 : I. Les quotas restitués chaque année à l'État par les exploitants en application de l'art. L 229-7 sont annulés, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État.

III. La restitution des quotas s'effectue sur la base d'une déclaration des émissions de gaz à effet de serre établie par l'exploitant et vérifiée, aux frais de l'exploitant, par un organisme agréé à cet effet par l'autorité administrative, puis validée par l'inspection des installations classées.

Art. L 229-15 : I. Les quotas peuvent être cédés par les exploitants dès leur délivrance, sous réserve des dispositions de l'article L 229-18.

II. : Les quotas sont des biens meubles exclusivement matérialisés par une inscription au compte de leur propriétaire dans le registre national. Les quotas sont négociables, transmissibles par virement de compte à compte et confèrent des droits identiques à leurs détenteurs.

Les contrats à terme sur quotas sont des instruments financiers à terme au sens du 6 du II de l'article L 211-1 du code monétaire et financier.

III. : Les quotas peuvent être acquis, détenus ou cédés par toute personne physique ou toute personne morale résidant dans la Communauté européenne, y compris l'État.

A la condition qu'un accord de reconnaissance mutuelle ait été conclu avec un des pays tiers visés à l'annexe B du Protocole de Kyoto, et que ce pays ait ratifié ce Protocole, les quotas peuvent être acquis, détenus ou cédés par les personnes résidant dans ce pays tiers.

Art. L 229-16 : Toute personne physique ou morale peut détenir des quotas et ouvrir un compte dans le registre national.

Art. L 229-18 : II. Lorsqu'au 30 avril de chaque année, l'exploitant ou le mandataire n'a pas restitué un nombre de quotas suffisant pour couvrir ses émissions de l'année précédente ... l'autorité compétente met en demeure l'exploitant ou le mandataire de satisfaire à cette obligation dans un délai d'un mois.

En cas de non respect des prescriptions de la mise en demeure dans le délai d'un mois, l'autorité administrative ordonne le paiement d'une amende pour tout quota non restitué au titre des émissions de l'année précédente. Le paiement de cette amende ne libère pas l'exploitant de l'obligation de restituer un nombre de quotas égal aux émissions excédentaires au plus tard lors de la restitution des quotas correspondant à l'année civile suivante. Tant qu'il n'y a pas satisfait, les quotas qu'il détient ne sont plus cessibles. ...

Le montant de l'amende est fixé à 40 euros par quota non restitué pour la période triennale débutant le 1^{er} janvier 2005, et à 100 Euros pour les périodes suivantes.

Le Comité a examiné le traitement comptable des quotas d'émission en distinguant le cas d'une utilisation dans le cadre des entreprises industrielles et dans celui des entreprises de négoce.

1. ENTREPRISES INDUSTRIELLES

1.1 - Lors de l'attribution des droits

1.1.1 - Nature comptable des quotas d'émission

Définition

Selon l'article 211 - 1 du règlement n°99-03 du CRC : « Tout élément de patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité est considéré comme un élément d'actif ... ».

Le projet d'avis relatif à la définition et à l'évaluation des actifs complète comme suit la définition :

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

« Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique ».

Le projet d'avis reprenant les dispositions de l'IAS 38, indique qu'une immobilisation incorporelle est identifiable si :

- *« elle est séparable des activités de l'entité, c'est à dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif,*
- *ou elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations. »*

Les quotas d'émission correspondant à des droits attribués par l'État et pouvant être cédés, répondent à la définition d'une immobilisation incorporelle.

Conditions de comptabilisation

« Une immobilisation est comptabilisée à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

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

Les quotas d'émission, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant, sont nécessaires pour que l'entreprise puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs. Ils doivent donc être comptabilisés à l'actif en tant qu'immobilisations incorporelles dans un sous compte du compte 205.

1.1.2 - Évaluation des quotas d'émission

L'article 321-1 du règlement n°99-03 indique qu' *« à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des biens est déterminée dans les conditions suivantes :*

- *les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;*
- *les biens produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;*
- *les biens acquis à titre gratuit sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale ».*

Ces dispositions sont maintenues dans le projet d'avis relatif à la définition des actifs.

« La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie » (article 322-1-10 du règlement n°99-03 modifié par le règlement n°02-10).

En cas de marché actif, il convient de se référer à la valeur constatée sur ce marché à la date de réception des quotas d'émission.

A défaut de marché actif, la valeur vénale d'un bien peut être appréciée à dire d'expert et, le cas échéant, par référence à des marchés européens ou extérieurs à l'Europe.

Pour le cas où il serait impossible de parvenir à une évaluation fiable, une valeur nulle à l'ouverture pourrait être retenue.

1.1.3 - Contrepartie des quotas d'émission comptabilisés à l'actif

En raison de leur attribution gratuite par l'État, la contrepartie au passif des quotas d'émission comptabilisés à l'actif est un compte de régularisation spécifique, « 489 - Quotas d'émission alloués par l'État ».

1.2 - Au fur et à mesure des émissions successives

Les émissions de gaz font naître une obligation de l'entreprise vis à vis de l'État et donc un passif défini par l'art. 212-1 du règlement n°99-03 comme suit : « *un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur 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 ou moins équivalente attendue de celui-ci* ».

Cette obligation se traduit :

- par la constatation d'un passif correspondant aux quotas d'émission à restituer à l'État, évalués à la valeur d'entrée des quotas alloués, ou le cas échéant, pour la partie excédant les quotas détenus, à la valeur à la clôture de la période, en contrepartie d'une charge représentative des émissions de gaz constatées à cette date ;
- et simultanément par la reprise du compte de « Quotas d'émission alloués par l'État » en contrepartie d'un produit.

1.3 - Lors des transactions portant sur les quotas d'émission (achats/ventes)

Les achats et ventes de quotas d'émission sont comptabilisés à leur coût de transaction :

- un achat de quotas d'émission est comptabilisé à l'actif au compte d'immobilisations incorporelles ;
- la cession de quotas entraîne une sortie au même compte.

La différence entre la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle et le prix de vente doit être comptabilisée en résultat.

1.4 - Comptabilisation aux dates d'arrêtés comptables

(Comptes intermédiaires et annuels)

A la clôture de l'exercice, les émissions réelles de gaz sont retracées au compte « Quotas d'émission à restituer à l'État ». Ce compte est soldé à hauteur du compte d'immobilisation incorporelle correspondant aux droits lors de la restitution des quotas, au plus tard le 30 avril de l'année suivante selon les modalités qui seront précisées par décret.

Si la quantité de quotas d'émission à restituer est supérieure aux quotas d'émission disponibles à l'actif, l'entreprise doit constater une charge complémentaire, y compris à la clôture intermédiaire (quotas à restituer le cas échéant).

Pour la partie des quotas d'émission excédant la consommation estimée de l'exercice correspondant aux quotas alloués à l'origine ou acquis, l'entreprise doit effectuer le test de dépréciation prévu à l'article 322-5 du règlement n°99-03 du CRC (modifié par le règlement n°02-10).

In fine, à l'exception des consommations qui se neutralisent par les reprises de « Quotas d'émission alloués par l'État », ne resteraient inscrits au compte de résultat après apurement de tous les comptes de bilan, que :

- les consommations (achats de droits complémentaires et pénalités) ;
- les droits achetés non utilisés au cours de la période qui deviendraient des non-valeurs s'ils n'étaient pas reportables sur l'exercice suivant ;
- le résultat (positif ou négatif) des cessions de droits.
-

1.5 - Mention des engagements dans l'annexe

Les quotas étant alloués pour une durée de 3 ans à compter du 1^{er} janvier 2005, et par périodes de 5 ans dans le cadre d'un plan national d'allocation des quotas, puis délivrés aux entreprises par tranches annuelles, les entreprises devront faire apparaître en « Engagements reçus » la partie des quotas restant à recevoir au titre de la période de trois ou de cinq ans en cours.

2. ENTREPRISES DE NÉGOCE

Dans la mesure où la détention de droits n'est pas liée à un processus de production générant des émissions, ces actifs n'ont pas de contrepartie liée au bilan et il n'y a pas lieu de tenir compte des émissions dans leur évaluation.

Les quotas d'émission sont comptabilisés à un sous-compte du compte 504 « Autres titres conférant un droit de propriété » bien que ne s'agissant pas d'instruments financiers.

Par application du principe de prudence, la baisse de valeur des droits (moins-value latente) doit donner lieu à la constatation d'une dépréciation d'actif à la clôture de l'exercice.

Les plus-values et moins-values réalisées sont comptabilisées en résultat.

AVIS N°2004-18 DU 27 OCTOBRE 2004 DU CNC RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET
OPERATIONS ASSIMILEES DES BANQUES SOUS STATUT COOPERATIF
(CF. REGLEMENT N°2004-13 DU 23 NOVEMBRE 2004)

**AVIS N°2004-18 DU 27 OCTOBRE 2004 DU CNC
RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS
ET OPERATIONS ASSIMILEES DES BANQUES
SOUS STATUT COOPERATIF**

(CF. REGLEMENT N°2004-13 DU 23 NOVEMBRE 2004)

Le Conseil national de la comptabilité réuni en assemblée plénière a adopté le 27 octobre 2004 l'avis suivant relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des banques sous statut coopératif.

Le paragraphe 4-1 du règlement n°2004-01 du Comité de la réglementation comptable du 4 mai 2004 relatif au traitement comptable de fusions et opérations assimilés est complété comme suit :

« §.4.1 – Analyse de la situation de contrôle au moment de l'opération

Pour chaque opération (qui ne peut concerner que des personnes morales), il convient de déterminer s'il s'agit :

- *d'opérations impliquant des sociétés sous contrôle commun, i.e. une des sociétés participant à l'opération contrôle préalablement l'autre ou les deux sociétés sont préalablement sous le contrôle d'une même société-mère ;*
- *d'opérations impliquant des sociétés sous contrôle distinct, i.e. aucune des sociétés participant à l'opération ne contrôle préalablement l'autre ou ces sociétés ne sont pas préalablement sous le contrôle d'une même société-mère.*

En cas de filialisation d'une branche d'activité appelée à être cédée à une société sous contrôle distinct, la notion d'opération doit être analysée en tenant compte de l'objectif de cession qui préside à la filialisation. Cet objectif se matérialise par l'existence d'un engagement préalable de cession ou d'introduction en bourse en vigueur lors de la filialisation, conduisant à une perte de contrôle et mentionné explicitement dans le traité d'apport.

La notion de contrôle d'une société est définie au paragraphe 1002 du règlement n°99-02 du CRC relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques modifié par le règlement n°2004-03. Ces règles sont reprises par le règlement n°99-07 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière modifié par le règlement n°2004-04 et le règlement n°2000-05 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural modifié par le règlement n°2004-05. Pour les réseaux d'établissements de crédit dotés d'un organe central, au sens de l'article L.511-31 du code monétaire et financier, le contrôle doit également s'apprécier au regard des dispositions du §.1001 du règlement n°99-07 du CRC susvisé.

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

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

Date d'application

Le CNC proposera au CRC d'appliquer le présent règlement aux opérations de fusion ou opérations assimilées postérieures au 1^{er} janvier 2005, avec une possibilité d'anticipation aux opérations postérieures à sa date de publication au Journal officiel, c'est-à-dire aux opérations dont le traité d'apport aura fait l'objet des formalités de dépôt et de publicité prévues par l'article L.236-6 du code de commerce.

AVIS N°2004-21 DU 27 OCTOBRE 2004 DU CNC RELATIF AUX INFORMATIONS A FOURNIR SUR LA « JUSTE VALEUR » DES INSTRUMENTS FINANCIERS RESULTANT DE LA TRANSPOSITION DES DIRECTIVES - 2001/65/CE DU PARLEMENT EUROPEEN ET DU CONSEIL DU 27 SEPTEMBRE 2001 MODIFIANT LES DIRECTIVES 78/660/CEE, 83/349/CEE ET 86/635/CEE EN CE QUI CONCERNE LES REGLES D'EVALUATION APPLICABLES AUX COMPTES ANNUELS ET AUX COMPTES CONSOLIDES DE CERTAINES FORMES DE SOCIETES AINSI QU'A CEUX DES BANQUES ET AUTRES ETABLISSEMENTS FINANCIERS, COMMUNEMENT APPELEE « DIRECTIVE JUSTE VALEUR » ET, - 2003/51/CE DU PARLEMENT EUROPEEN ET DU CONSEIL DU 18 JUIN 2003 MODIFIANT LES DIRECTIVES 78/660/CEE, 83/349/CEE ET 91/674/CEE DU CONSEIL SUR LES COMPTES ANNUELS ET LES COMPTES CONSOLIDES DE CERTAINES CATEGORIES DE SOCIETES, DES BANQUES ET AUTRES ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET DES ENTREPRISES D'ASSURANCE, COMMUNEMENT APPELEE « DIRECTIVE MODERNISATION »
(CF. REGLEMENT N°2004-15 DU 23 NOVEMBRE 2004)

**AVIS N°2004-21 DU 27 OCTOBRE 2004 DU CNC
MODIFIANT LE REGLEMENT N°99-03, RELATIF
AUX INFORMATIONS A FOURNIR SUR LA « JUSTE VALEUR » DES
INSTRUMENTS FINANCIERS RESULTANT DE LA TRANSPOSITION DES
DIRECTIVES - 2001/65/CE DU PARLEMENT EUROPEEN ET DU CONSEIL
DU 27 SEPTEMBRE 2001 MODIFIANT LES DIRECTIVES 78/660/CEE,
83/349/CEE ET 86/635/CEE EN CE QUI CONCERNE LES REGLES
D'EVALUATION APPLICABLES AUX COMPTES ANNUELS ET AUX
COMPTES CONSOLIDES DE CERTAINES FORMES DE SOCIETES AINSI
QU'A CEUX DES BANQUES ET AUTRES ETABLISSEMENTS
FINANCIERS, COMMUNEMENT APPELEE « DIRECTIVE JUSTE
VALEUR » ET - 2003/51/CE DU PARLEMENT EUROPEEN ET DU CONSEIL
DU 18 JUIN 2003 MODIFIANT LES DIRECTIVES 78/660/CEE, 83/349/CEE
ET 91/674/CEE DU CONSEIL SUR LES COMPTES ANNUELS ET LES
COMPTES CONSOLIDES DE CERTAINES CATEGORIES DE SOCIETES,
DES BANQUES ET AUTRES ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET DES
ENTREPRISES D'ASSURANCE, COMMUNEMENT APPELEE
« DIRECTIVE MODERNISATION »**

(CF. REGLEMENT N°2004-15 DU 23 NOVEMBRE 2004)

Pour faire suite à la lettre du Directeur du Trésor du 9 août 2004 relative à la transposition des dispositions européennes sur la « juste valeur », le Conseil national de la comptabilité, réuni en assemblée plénière le 27 octobre 2004 a émis un avis favorable sur les propositions de modifications des textes français mentionnées en II.

Introduction

Deux directives du Parlement européen et du Conseil doivent être transposées en droit national.

Il s'agit des directives qui suivent :

- Directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers, communément appelée « **Directive juste valeur** ». Cette directive devait être transposée **avant le 1^{er} janvier 2004** ;
- Directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance, communément appelée « **Directive modernisation** ». Cette directive doit être transposée **avant le 1^{er} janvier 2005**.
Cette directive complète le champ d'application de la directive précédente en étendant les dispositions de celle-ci aux entreprises d'assurance (article 4).

Ces directives permettent aux Etats membres d'autoriser ou d'imposer la comptabilisation des instruments financiers à la juste valeur dans les comptes annuels et dans les comptes consolidés des trois catégories d'entreprises visées (industrielle et commerciale, banque, assurance).

Si cette comptabilisation n'est pas effectuée, les États membres doivent imposer au moins une information en annexe sur la juste valeur des instruments financiers dérivés et de certaines immobilisations financières. Compte tenu de la lettre du Directeur du Trésor du 9 août 2004, c'est cette dernière solution qui sera retenue en droit français pour la transposition des directives sus-visées.

1. TEXTES DES DIRECTIVES

A/ Instruments financiers concernés

L'article 42 bis de la quatrième directive modifiée décrit les instruments financiers concernés ; par le jeu des renvois il s'applique également aux comptes consolidés de la septième directive, aux comptes individuels et consolidés des banques et autres établissements financiers, ainsi qu'à ceux des entreprises d'assurance.

- **Article 42 bis de la quatrième directive**

1. « Par dérogation à l'article 32 et sous réserve des conditions fixées aux paragraphes 2 à 4 de cet article, les États membres autorisent ou prescrivent, pour toutes les sociétés ou toutes les catégories de sociétés, l'évaluation à leur juste valeur des instruments financiers, y compris les dérivés.

Cette autorisation ou obligation peut être limitée aux comptes consolidés au sens de la directive 83/349/CEE.

2. Aux fins de la présente directive, les contrats sur produits de base que chacune des parties est en droit de dénouer en numéraire ou au moyen d'un autre instrument financier, sont considérés comme des instruments financiers dérivés, à l'exception de ceux qui :
 - a) ont été passés et sont maintenus pour satisfaire les besoins escomptés de la société en matière d'achat, de vente ou d'utilisation du produit de base ;
 - b) ont été passés à cet effet dès le début, et
 - c) doivent être dénoués par la livraison du produit de base.
3. Le paragraphe 1 ne s'applique qu'aux éléments du passif qui sont :
 - a) détenus en tant qu'éléments du portefeuille de négociation, ou
 - b) des instruments financiers dérivés.
4. L'évaluation au sens du paragraphe 1 ne s'applique pas :
 - a) aux instruments financiers non dérivés conservés jusqu'à l'échéance ;
 - b) aux prêts et aux créances émis par la société et non détenus à des fins de négociation, et
 - c) aux intérêts détenus dans des filiales, des entreprises associées et des coentreprises, aux instruments de capitaux propres émis par la société, contrats prévoyant une contrepartie éventuelle dans le cadre d'une opération de rapprochement entre sociétés, ni aux autres instruments financiers présentant des spécificités telles que, conformément à ce qui est généralement admis, ils devraient être comptabilisés différemment des autres instruments financiers.
5. Par dérogation à l'article 32, les États membres peuvent autoriser, pour tout élément d'actif ou de passif remplissant les conditions pour pouvoir être considéré comme un élément couvert dans le cadre d'un système de comptabilité de couverture à la juste valeur, ou pour des parties précises d'un tel élément d'actif ou de passif, une évaluation au montant spécifique requis en vertu de ce système. »

B/ Textes à transposer

1. Sur la comptabilisation à la juste valeur

L'article 42 bis.1 de la quatrième directive modifiée donne l'option aux États membres d'autoriser ou prescrire, pour toutes les sociétés ou toutes les catégories de sociétés, l'évaluation à leur juste valeur des instruments financiers, y compris les dérivés. Cette autorisation ou obligation peut être limitée aux comptes consolidés.

D'une part, en application de l'article 4 du règlement (CE) n°1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, communément appelé « Règlement IAS », les sociétés APE établissent et publient leurs comptes consolidés selon les normes internationales adoptées par l'Union européenne pour chaque exercice commençant le 1^{er} janvier 2005 ou après cette date.

D'autre part, l'option devrait être offerte par le législateur français aux sociétés non APE, d'établir et de publier leurs comptes consolidés selon les normes internationales adoptées par l'Union européenne en application de l'article 5 du Règlement IAS précité, à partir du 1^{er} janvier 2005.

La transposition de cet article 42 bis. 1 serait ainsi assurée. Cette solution est confirmée par le document du comité de contact des directives comptables du 20 juin 2004, Transposition of the Fair Value Directive (2001/65/EC), qui précise : « La Directive Juste Valeur est un processus facilitatoire. Les Etats membres doivent, par conséquent, s'assurer que toutes les sociétés (ou celles pour lesquelles ils ont exercé ce choix) ont la faculté ou l'obligation d'appliquer les termes de l'article 42bis. Il n'existe pas d'obligation de traduire spécifiquement les termes de cet article dans leur législation nationale dès lors qu'ils [les Etats membres] autorisent (ou prescrivent) l'application d'IAS 39 en particulier où des normes IAS en général » ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Traduction libre de : « The FVD is a facilitating exercise. Member States must therefore ensure that all companies (or those companies that they decide) can or have to apply the provisions of Article 42a. There is no need for Member States to specifically include into their national legislation the provisions of this Article when they allow (or require) the use of IAS 39 specifically or when they allow (or require) companies or certain companies to apply IAS in general ».

Pour les sociétés non APE qui ne souhaiteraient pas utiliser les normes internationales, elles devront donner des informations sur la juste valeur dans l'annexe aux comptes consolidés (voir ci-après).

2. Sur les informations à fournir dans l'annexe

Pour ce qui concerne les comptes individuels, c'est l'article 43 paragraphe 1 modifié, introduit par l'article 42 quinquies 2b, qui doit être transposé. De par le jeu des renvois des directives « banques » et « assurances » cet article s'applique également à ces secteurs.

L'article 43, paragraphe 1 est ainsi modifié :

« le point 14 suivant est ajouté :

14) en cas de non-utilisation de la méthode de l'évaluation à la juste valeur pour les instruments financiers conformément à la section 7 *bis* :

- a) pour chaque catégorie d'instruments financiers dérivés :
 - i.) la juste valeur des instruments, si cette valeur peut être déterminée grâce à l'une des méthodes prescrites à l'article 42 *ter*, paragraphe 1 ;
 - ii.) les indications sur le volume et la nature des instruments, et
- b) pour les immobilisations financières visées à l'article 42 bis comptabilisées pour un montant supérieur à leur juste valeur et sans qu'il ait été fait usage de la possibilité d'en ajuster la valeur conformément à l'article 35, paragraphe 1, point c) aa) ;
 - i.) la valeur comptable et la juste valeur des actifs en question, pris isolément ou regroupés de manière adéquate ;
 - ii.) les raisons pour lesquelles la valeur comptable n'a pas été réduite, et notamment la nature des éléments qui permettent de penser que la valeur comptable sera récupérée ».

Pour ce qui concerne les comptes consolidés, les sociétés non APE qui n'opteraient pas pour la possibilité d'utiliser les normes internationales pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés, devront donner dans l'annexe de leurs comptes consolidés les informations demandées par l'article 34 point 15 de la septième directive modifiée. De par le jeu des renvois des directives « banques » et « assurances » cet article s'applique également à ces secteurs.

L'article 34 de la septième directive modifiée complète l'annexe des comptes consolidés :

« les points 14 et 15 suivants sont ajoutés :

- 14) En cas d'utilisation de la méthode de l'évaluation à la juste valeur...[non appliqué].

- 15) En cas de non-utilisation de la méthode de l'évaluation à la juste valeur pour les instruments financiers conformément à la section 7 *bis* de la directive 78/660/CEE.
- a) pour chaque catégorie d'instruments dérivés :
 - i.) la juste valeur des instruments, si cette valeur peut être déterminée grâce à l'une des méthodes prescrites à l'article 42 *ter*, paragraphe 1, de ladite directive ;
 - ii.) les indications sur le volume et la nature des instruments, et
 - b) pour les immobilisations financières visées à l'article 42 *bis* de ladite directive comptabilisées pour un montant supérieur à leur juste valeur et sans qu'il ait été fait usage de la possibilité d'en ajuster la valeur conformément à l'article 35, paragraphe 1, point c) aa)
 - i.) la valeur comptable et la juste valeur des actifs en question, pris isolément ou regroupés de manière adéquate ;
 - ii.) les raisons pour lesquelles la valeur comptable n'a pas été réduite, et notamment la nature des éléments qui permettent de penser que la valeur comptable sera récupérée ».

Les méthodes à utiliser sont prescrites à l'article 42 *ter* de la quatrième directive modifiée.

L'article 42 *ter* énonce :

« 1. La juste valeur mentionnée à l'article 42 *bis* est déterminée par référence à :

- a) une valeur de marché, dans le cas des instruments financiers pour lesquels un marché fiable est aisément identifiable. Lorsqu'une valeur de marché ne peut être aisément identifiée pour un instrument donné, mais qu'elle peut l'être pour les éléments qui le composent ou pour un instrument similaire, la valeur de marché peut être calculée à partir de celle de ses composantes ou de l'instrument similaire, ou
- b) une valeur résultant de modèles et techniques d'évaluation généralement admis, dans le cas des instruments pour lesquels un marché fiable ne peut être aisément identifié. Ces modèles et techniques d'évaluation garantissent une estimation raisonnable de la valeur de marché.

2. Les instruments financiers qui peuvent être mesurés de façon fiable par l'une des méthodes visées au paragraphe 1 sont évalués conformément aux articles 34 à 42 ».

Afin de transposer ces articles, il est proposé de compléter les textes français afin de donner l'information requise sur les instruments financiers. Pour ce qui concerne les immobilisations financières, le législateur français n'a pas utilisé la possibilité de ne pas les déprécier offerte par l'article 35 1 c)aa) de la quatrième directive :

« c)aa) Les immobilisations financières peuvent faire l'objet de corrections de valeur afin de donner à ces éléments la valeur inférieure qui est à leur attribuer à la date de clôture du bilan. »

L'article L-123-18, 2^{ème} alinéa du code de commerce précise : « Si la valeur d'un élément de l'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non. »

Il n'y a donc pas lieu de transposer cette disposition de la quatrième directive modifiée (article 43.1.point 14 b) sauf s'il existe des réglementations dérogatoires dans des secteurs spécifiques.

2. Propositions de modifications des textes français

A/ Entreprises industrielles et commerciales

1. Comptes individuels

Modification du règlement n°99-03 du 29 avril 1999 relatif à la réécriture du plan comptable général :

Titre V- documents de synthèse

Chapitre III – Modèles de comptes annuels - Annexe, Section I [Contenu de l'annexe], article 531-I

- 22. Informations données sur l'ensemble des transactions effectuées sur les marchés de produits dérivés, dès lors qu'elles représentent des valeurs significatives.

Le point 22 est complété comme suit :

- « Informations à donner sur les instruments financiers dérivés.

Pour chaque catégorie d'instruments financiers dérivés :

- i. La juste valeur des instruments, si cette valeur peut être déterminée par référence à une valeur de marché ou par application de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.
- ii. Les indications sur le volume et la nature des instruments. »

2. Comptes consolidés

Modification du règlement n°99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises commerciales et entreprises publiques :

42. Annexe

424. Explications des postes du bilan et du compte de résultat et de leurs variations.

Il convient d'ajouter au paragraphe intitulé « Instruments financiers », un quatrième tiret, ainsi rédigé :

« Les indications sur le volume et la nature des instruments. »

B/ Banques et établissements de crédit

1. Comptes individuels

Modification du règlement n°2000-03 du 4 juillet 2000 relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises relevant du CRBF :

IV – Contenu de l'annexe

III – Informations sur les postes du bilan, du hors-bilan et du compte de résultat

III.1.2 – Portefeuille titres (transaction, placement et assimilés, investissement)

Il convient d'ajouter in fine du 4^{ème} point : « Montant des moins-values latentes des titres de placement et des titres de l'activité de portefeuille faisant l'objet d'une provision au bilan, ainsi que des titres d'investissement »

III.2.2 – Instruments financiers à terme

Il convient d'ajouter in fine un paragraphe ainsi rédigé :

« Pour chaque catégorie d'instruments financiers dérivés :

- i. La juste valeur des instruments, si cette valeur peut être déterminée par référence à une valeur de marché ou par application de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.
- ii. Les indications sur le volume et la nature des instruments. »

Pour ce qui concerne les immobilisations financières, la directive 4 bis, article 35, précise :

1. « Les postes 9 et 10 de l'actif doivent toujours être évalués comme valeurs immobilisées. Les autres éléments figurant au bilan sont à évaluer comme valeurs immobilisées lorsqu'ils sont destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.
2. L'expression « immobilisations financières » utilisée dans le cadre de la section 7 de la directive 78/660/CEE est étendue, dans le cas des établissements de crédit, comme se rapportant aux participations et aux parts dans les entreprises liées et aux titres destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.
3. a) Les obligations et les autres titres à revenu fixe qui ont le caractère d'immobilisations financières sont portés au bilan à leur prix d'acquisition. Toutefois, les États membres peuvent permettre ou prescrire que ces titres soient portés au bilan à leur prix de remboursement.
b) Lorsque le prix d'acquisition de ces titres dépasse leur prix de remboursement, la différence doit être prise en charge au compte de profits et pertes. Toutefois, les États membres peuvent permettre ou prescrire que la différence soit amortie de manière échelonnée, au plus tard au moment du remboursement de ces titres. Elle doit être indiquée séparément dans le bilan ou dans l'annexe.
c) Lorsque le prix d'acquisition de ces titres est inférieur à leur prix de remboursement, les États membres peuvent permettre ou prescrire que la différence soit portée en résultat de manière échelonnée pendant toute la période restant à courir jusqu'à échéance. Elle doit être indiquée séparément dans le bilan ou dans l'annexe. »

En fonction des textes français, les dispositions de la quatrième directive modifiée (article 43.1.point 14b) sur les immobilisations financières apparaissent sans objet.

2. Comptes consolidés

Le règlement n°2000-04 du 4 juillet 2000 relatif aux documents de synthèse consolidés des entreprises relevant du CRBF renvoie aux dispositions du règlement n°2000-03 du 4 juillet 2000, il n'est donc pas nécessaire d'introduire des dispositions spécifiques dans ce règlement.

C/ Entreprises d'investissement

1. Comptes individuels

Modification du règlement n°2002-04 du 12 décembre 2002 relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises d'investissement.

4. Contenu de l'annexe

4.3 Informations sur les postes du bilan, du hors-bilan et du compte de résultat

4.3.1.2 Portefeuille titres (transactions, placements et assimilés, investissements, titres de l'activité de portefeuille)

Il convient d'ajouter in fine du 4^{ème} point : « *Montant des moins-values latentes des titres de placement et des titres de l'activité de portefeuille faisant l'objet d'une provision au bilan, ainsi que des titres d'investissement* ».

4.3.2.2 Instruments financiers à terme

Il convient d'ajouter in fine, le paragraphe suivant :

« Pour chaque catégorie d'instruments financiers dérivés :

- i. La juste valeur des instruments, si cette valeur peut être déterminée par référence à une valeur de marché ou par application de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.
- ii. Les indications sur le volume et la nature des instruments. »

En fonction des textes français, les dispositions de la quatrième directive modifiée (article 43.1.point 14b) sur les immobilisations financières apparaissent sans objet.

2. Comptes consolidés

Règlement n°2002-05 du 12 décembre 2002 relatif aux documents de synthèse consolidés des entreprises d'investissement.

Le paragraphe 3-1 (Annexe- Principes généraux) premier alinéa, fait renvoi aux informations définies dans l'annexe aux comptes individuels, il n'apparaît donc pas nécessaire d'introduire des dispositions spécifiques dans ce règlement.

D/ Entreprises d'assurance

La directive 4ter s'applique à l'ensemble des entreprises d'assurance, il convient donc d'examiner les différentes catégories d'entreprises qui existent dans la réglementation française.

1. Entreprises régies par le code des assurances

a) Comptes individuels

- Pour les entreprises d'assurance, le règlement n°2002-09 du 12 décembre 2002 relatif aux règles de comptabilisation des instruments financiers à terme par les entreprises régies par le code des assurances, inclut d'ores et déjà les dispositions suivantes :

« 501.- Dans l'annexe aux comptes annuels

Les entreprises fournissent les informations suivantes dans l'annexe aux comptes annuels :

la description des opérations et types de stratégies ainsi que les types d'instruments utilisés. Cette description implique notamment que soient fournies :

- Les positions en cours en fin de période par nature de stratégie et par type d'IFT, en distinguant marchés réglementés et marchés de gré à gré ;
- Une information sur la nature et les encours des éléments d'actif et de passif concernés par chaque nature de stratégie.

[...] L'ensemble des IFT en cours à la clôture de l'exercice est pris en compte dans l'état récapitulatif des placements ainsi que dans l'état détaillé des placements fourni dans l'annexe aux comptes annuels. Ces informations sont fournies selon les modalités précisées en annexe1 [...] ».

Dans cette annexe 1, figurent la valeur au bilan (brute et nette) et la valeur de réalisation (terme assurantiel pour la juste valeur).

Compte tenu de ces dispositions, il peut être considéré que la transposition est déjà effectuée pour ce qui concerne la juste valeur des instruments dérivés.

- Pour ce qui concerne les immobilisations financières visées à l'article 35 de la 4^{ème} directive, l'article 46 bis de la 4 ter (modifiée par la directive modernisation) indique que les articles 46, 47, 48, 51 et 53 s'appliquent lorsqu'il n'est pas fait usage de la comptabilisation à la « juste valeur », et notamment l'article 51 :

« L'article 35 de la directive 78/660/CEE s'applique aux entreprises d'assurance selon les modalités suivantes :

- a) il est applicable aux éléments d'actif des postes B et C et aux actifs immobilisés du poste F 1, tels que définis à l'article 6 de la présente directive ;
- b) son paragraphe 1 point c)aa) est applicable aux éléments d'actif des postes C II, III, IV et F III, tels que définis à l'article de la présente directive.

Les États membres peuvent prescrire qu'il soit procédé à des corrections de valeurs mobilières figurant parmi les placements, afin de donner à ces éléments la valeur inférieure qui leur est attribuée à la date de clôture du bilan. »

Les dispositions de l'article 35 1c)aa), visées par l'article 43.1. point 14b de la quatrième directive modifiée, s'appliquent aux postes de l'actif qui suivent :

C II- Placements dans les entreprises liées et participations

C III- Autres placements financiers

C IV- Dépôts auprès des entreprises cédantes

F III- Actions propres ou parts propres (avec indication de la valeur nominale ou, à défaut de la valeur nominale, de leur pair comptable) dans la mesure où la législation nationale autorise leur inscription au bilan.

En France, l'état récapitulatif des placements qui figure de façon obligatoire dans l'annexe, donne pour les lignes de « placements » et « placement représentant les provisions techniques afférentes aux contrats en unités de compte » les informations suivantes :

- valeur brute ;
- valeur nette ;
- valeur de réalisation.

Les lignes « placements » comprennent les dépôts auprès des entreprises cédantes, les placements dans les entreprises liées et les autres placements financiers.

Quel que soit le mode de valorisation, l'information est toujours donnée sur la juste valeur compte tenu de la publication de cet inventaire.

Pour ce qui concerne les actions propres, elles sont inscrites au compte 53 (hors placements). Elles ne figurent pas dans l'inventaire et les règles du règlement n°99-03 leur sont appliquées pour la valorisation : elles ne peuvent donc être maintenues à un prix supérieur à leur juste valeur.

En fonction des textes français, les dispositions de la quatrième directive modifiée (article 43.1.point 14b) sur les immobilisations financières apparaissent sans objet.

b) Comptes consolidés et combinés

Modification du règlement n°2000-05 du 7 décembre 2000 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural :

42- Annexe

424-Explications des postes de bilan, du tableau des engagements reçus et donnés, du compte de résultat et leurs variations.

4244- Instruments financiers.

« Les entreprises d'assurance et les autres entreprises (à l'exception des entreprises du secteur bancaire) présentent les informations suivantes :

- information sur la valeur de marché des instruments financiers comparée à la valeur inscrite dans les comptes à l'exclusion des instruments décrits par ailleurs ;
- informations sur les risques de taux, risque de change et risque de contrepartie sur l'ensemble des instruments financiers ;
- informations sur les couvertures de transactions futures. »

Il convient d'ajouter, in fine, un tiret supplémentaire ainsi rédigé :

« -indications sur le volume et la nature des instruments ».

2. Groupements relevant du code de la mutualité

a) Comptes annuels

Le règlement n°2002-06 du 12 décembre 2002 relatif au plan comptable des mutuelles relevant du code de la mutualité et assumant un risque d'assurance renvoie pour les dispositions générales (4.5 Annexe, 4.5.1.) aux dispositions du règlement n°99-03 relatif au plan comptable général. Le règlement n°2002-07 du 12 décembre 2002 relatif au plan comptable des mutuelles relevant du code de la mutualité et n'assumant aucun risque d'assurance ni de réassurance directement ou indirectement, renvoie (article 2) aux dispositions du règlement n°99-01 du 16 février 1999 relatif aux modalités établissements des comptes annuels des associations et fondations qui renvoie (article 2) aux dispositions du règlement n°99-03.

Il n'apparaît donc pas nécessaire d'introduire des dispositions spécifiques dans les règlements n°2002-06 et 2002-07.

b) Comptes consolidés

Le règlement n°2002-08 du 12 décembre 2002 relatif aux règles de consolidations et de combinaison des mutuelles, unions et fédération régies par le code de la mutualité renvoie (article 1) aux dispositions du règlement n°2000-05 du 7 décembre 2001, il n'est donc pas nécessaire d'introduire des dispositions spécifiques dans ce règlement.

3. Institutions régies par le livre IX du code de la sécurité sociale

a) Comptes annuels

L'arrêté du 27 mars 1998 relatif aux comptes des institutions de prévoyance renvoie aux documents prévus par le code de commerce. L'annexe est établie conformément aux dispositions de l'article 25 du décret n°83-1020 du 29 novembre 1983. Comme cet arrêté ne fait référence ni au plan comptable général, ni aux textes du code des assurances, il convient de créer un nouveau règlement relatif aux comptes des institutions de prévoyance qui ajoutera les informations à donner dans l'annexe au « 3. Annexe, 2. Informations sur les postes du bilan et du compte de résultat, I. Pour le bilan » :

- « Informations à donner sur les instruments financiers dérivés.

Pour chaque catégorie d'instruments financiers dérivés :

- i. La juste valeur des instruments, si cette valeur peut être déterminée par référence à une valeur de marché ou par application de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.
- ii. Les indications sur le volume et la nature des instruments. »

b) Comptes consolidés

Le règlement n°2000-05 du 7 décembre 2000 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural s'applique. Le règlement n°2000-05 étant modifié (voir ci-avant D. Entreprises d'assurance b) les nouvelles dispositions s'appliqueront de facto aux institutions de prévoyance.

3. ANNEXE

Directive n° 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001
(« Directive Juste valeur »)

Directive n° 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003
(« Directive modernisation »)

AVIS N°2005-C DU 4 MAI 2005 DU COMITÉ D'URGENCE DU CNC AFFÉRENT AUX MODALITÉS D'APPLICATION DU RÈGLEMENT N°2004-01 DU COMITÉ DE LA RÉGLEMENTATION COMPTABLE RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES ET AVIS N°2005-D DU 1ER JUIIN 2005 DU COMITÉ D'URGENCE DU CNC AFFÉRENT AUX MODALITÉS D'APPLICATION DES RÈGLEMENTS N°2002-10 RELATIF À L'AMORTISSEMENT ET LA DÉPRÉCIATION DES ACTIFS ET N°2004-06 RELATIF À LA DÉFINITION, LA COMPTABILISATION ET L'ÉVALUATION DES ACTIFS (CF. RÈGLEMENT N°2005-09 DU 3 NOVEMBRE 2005)

AVIS N°2005-C DU 4 MAI 2005 DU COMITE D'URGENCE AFFERENT AUX MODALITES D'APPLICATION DU REGLEMENT N°2004-01 DU C.R.C. RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES

AVIS N°2005-D DU 1ER JUIIN 2005 DU COMITÉ D'URGENCE AFFÉRENTAUX MODALITÉS D'APPLICATION DES RÈGLEMENTS N°2002-10 RELATIF À L'AMORTISSEMENT ET LA DÉPRÉCIATION DES ACTIFS ET N°2004-06 RELATIF À LA DÉFINITION, LA COMPTABILISATION ET L'ÉVALUATION DES ACTIFS

(CF. RÈGLEMENT N°2005-09 DU 3 NOVEMBRE 2005)

AVIS N°2005-C DU 4 MAI 2005 DU COMITÉ D'URGENCE DU CNC AFFÉRENT AUX MODALITÉS
D'APPLICATION DU RÈGLEMENT N°2004-01 DU COMITÉ DE LA RÉGLEMENTATION COMPTABLE RELATIF
AU TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES.
(CF. RÈGLEMENT N°2005-09 DU 3 NOVEMBRE 2005)

**AVIS N°2005-C DU 4 MAI 2005 DU COMITE D'URGENCEAFFERENT AUX
MODALITES D'APPLICATION DU REGLEMENTN°2004-01 DU C.R.C.
RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DESFUSIONS ET
OPERATIONS ASSIMILEES**

(CF. REGLEMENT N°2005-09 DU 3 NOVEMBRE 2005)

Question n°1 – Date d'application au titre de 2005

En application de l'article 5 du règlement n°2004-01 du CRC, la date à retenir pour l'application obligatoire de ce dernier est la date de l'opération telle que mentionnée en cas d'application anticipée. Il s'agit de la date de réalisation de l'ensemble des formalités de dépôt et de publicité obligatoires dans un journal d'annonces légales, prévues à l'article L.236.6 du code de commerce.

Pour les opérations de dissolution par confusion de patrimoine visées à l'article 1844-5 du code civil, ne faisant pas l'objet d'un traité d'apport, il convient de retenir la date de publication de la décision de dissolution dans un journal d'annonces légales (article 8 du décret n°78 704 du 3 juillet 1978).

Le CNC a publié un communiqué en ce sens sur son site le 21 décembre 2004.

Question n°2 – Fusion de deux sociétés contrôlées par une même personne physique

le règlement n°2004-01 ne s'applique pas à l'opération concernant des sociétés contrôlées par une personne physique, mais uniquement à des sociétés contrôlées par d'autres sociétés. (cf. §.4.1 du règlement n°2004-01 renvoyant à la définition du contrôle : §.1002 du règlement n°99-02 du CRC).

Question n°3 – Opérations de fusion entre sociétés placées sous contrôle conjoint de deux groupes distincts

Cf. annexe I : exemple d'application de la question n°3

Selon le règlement n°2004-01, seules les opérations réalisées par des sociétés sous contrôle exclusif constituent des opérations sous contrôle commun et les opérations réalisées par des sociétés sous contrôle conjoint constituent des opérations sous contrôle distinct.

Dans l'exemple précité, la situation de contrôle avant fusion est la même qu'après l'opération (A détient toujours un pourcentage de contrôle de 51 % et B un pourcentage de 49 %, et aucune des deux sociétés n'a un contrôle exclusif en fonction des termes d'un pacte d'actionnaires).

Dans une telle opération de fusion entre deux sociétés sous contrôle conjoint, il faut faire une distinction entre la situation du contrôle avant et après la fusion :

- s'il y a une modification du contrôle, c'est à dire qu'on passe d'une situation de contrôle conjoint à une situation de contrôle exclusif, avec prise de contrôle exclusif pour l'une des sociétés, dans ce cas, comme il y a prise de contrôle, les apports devraient être évalués à la valeur réelle ;
- si le contrôle reste conjoint, c'est à dire qu'après la fusion, les sociétés sont dans la même situation de contrôle conjoint qu'avant l'opération, dans ce cas qui correspond à une simple restructuration interne, les apports devraient être évalués à la valeur comptable.

Le Comité considère que cette solution visant le contrôle conjoint, entraînant la prise de contrôle exclusif ou une opération de restructuration interne, doit faire l'objet d'un complément au règlement n°2004-01. Une proposition de modification sera transmise au CRC.

Question n°4 – Difficultés comptables induites par la réalisation d'apports aux valeurs réelles :

En cas d'apports aux valeurs réelles, est ce que la société absorbée ou apporteuse doit comptabiliser individuellement chacun des éléments mentionnés dans le traité d'apport y compris les engagements de retraite et impôts différés qui n'étaient pas comptabilisés antérieurement, ou au contraire ne doit constater qu'une écriture globale ?

Afin de mieux traduire les effets du traité d'apport chez la société apporteuse, **le Comité estime qu'il est préférable de ventiler le prix de cession**, sur le plan comptable, afin d'avoir une correspondance entre ses écritures, le traité d'apport, et la reprise des éléments transmis dans la comptabilité de la société bénéficiaire de l'apport.

En outre, la DLF précise qu'une présentation individualisée est utile pour les biens faisant l'objet d'un traitement fiscal spécifique.

L'exemple décrit au paragraphe 4.1.1 (1ère solution) de l'annexe II, consiste à comptabiliser les opérations de manière détaillée. C'est-à-dire comptabiliser :

- séparément dans la société absorbée ou apporteuse " les sorties " de tous les éléments figurant à l'actif et au passif ;
- ainsi que les éléments mentionnés au traité d'apport répondant aux conditions de définition et de comptabilisation des actifs et passifs mais qui n'étaient pas comptabilisés antérieurement (engagements de retraite, impôts différés). Toutefois ces éléments ne pourraient être comptabilisés qu'en charges et produits exceptionnels (l'écriture étant précisée dans le libellé) ;
- et de manière globale par le biais du fonds commercial toutes les autres différences positives ou négatives résultant des paramètres pris en compte pour déterminer les valeurs réelles définies au paragraphe 4.4 du règlement n°2004-01.

L'exemple décrit au paragraphe 4.1.2 (2^{ème} solution) de l'annexe II consiste à comptabiliser les opérations de manière globale.

Question n°5 – Harmonisation des méthodes comptables après opération d'apport ou de fusion

5.1 - Evaluation des apports aux valeurs réelles

Le règlement n°2004-01 dans son paragraphe 4.4 précise que " *le traitement ultérieur des éléments ne figurant pas dans les comptes de l'absorbée (par exemple provisions pour retraite, actifs et passifs d'impôts différés) est analogue à celui prévu au dernier alinéa du paragraphe 21123 'suivi des valeurs d'entrée' des règlements n°99-02, n°99-07 et 00-05 du CRC* ".

Selon le paragraphe 21123 du règlement n°99-02 " *si l'entreprise consolidante ne provisionne pas les retraites ou n'active pas les crédits-baux, les actifs et passifs correspondants identifiés lors de l'acquisition sont repris en résultat en fonction de leur utilisation* ".

En cas de valorisation à la valeur réelle, l'évaluation des apports est indépendante de la méthode de comptabilisation suivie par la société absorbée ou apporteuse ainsi que de l'application des méthodes préférentielles. C'est pourquoi il convient de maintenir au bilan de la société absorbante (en les figeant) les éléments figurant dans le traité d'apport, qu'ils aient été comptabilisés ou non dans les comptes de la société absorbée.

Ainsi en cas d'évaluation à la valeur réelle, si la société absorbante ne comptabilise pas les engagements de retraite, ceux de l'entreprise figurant dans le traité d'apport provisionnés doivent être maintenus au bilan de la société absorbante car l'évaluation ne peut pas être modifiée. Ils ne doivent pas être réestimés par la suite et seront repris en résultat des exercices ultérieurs en fonction de l'utilisation effective des provisions sur une longue période.

5.2 - Evaluation des apports aux valeurs comptables

Les valeurs mentionnées dans le traité d'apport sont fonction des méthodes comptables appliquées par la société absorbée ou apporteuse.

- Ainsi pour l'évaluation des stocks par exemple, la société absorbée ou apporteuse peut utiliser la méthode FIFO alors que la société absorbante utilise la méthode du coût moyen pondéré.
- Au titre des méthodes préférentielles, la société absorbée ou apporteuse peut comptabiliser les engagements de retraite, alors que la société absorbante ou bénéficiaire des apports ne les comptabilise pas.

Au niveau de la société absorbante ou bénéficiaire des apports il convient de distinguer pour les différents éléments apportés, les cas d'application des méthodes préférentielles et non préférentielles.

i) En cas d'application des méthodes comptables préférentielles par la société absorbante ou bénéficiaire des apports

Si la société absorbante ou bénéficiaire des apports applique déjà les méthodes préférentielles, le choix est irréversible, elle doit alors les appliquer aux éléments de la société absorbée ou apporteuse (si cette dernière ne les pratiquait pas),

Par assimilation aux règles des changements de méthode, **le Comité considère qu'il convient de comptabiliser les conséquences de ces changements éventuels en capitaux propres.**

ii) En cas de non application par la société absorbante ou bénéficiaire des apports des méthodes comptables préférentielles

Si la société absorbante ou bénéficiaire des apports n'applique pas les méthodes préférentielles alors que la société absorbée ou apporteuse les pratiquait déjà :

- soit elle décide d'appliquer les méthodes préférentielles pour son activité propre. La première application de ces méthodes constitue un changement de méthode à traiter comme tel (art. 314-1 du règlement n°99-03) ;
- soit elle décide de ne pas les appliquer, mais elle reprend les valeurs nettes comptables telles qu'elles figurent dans le traité d'apport. Pour les engagements de retraite par exemple, leur montant est maintenu en l'état, c'est à dire qu'il ne doit pas être réestimé par la suite et est repris en résultat sur les exercices ultérieurs, en fonction de l'utilisation effective des engagements de retraite sur une longue période.

iii) En cas d'application par la société absorbante ou bénéficiaire des apports de méthodes comptables non préférentielles différentes de celles appliquées par la société absorbée ou apporteuse

Ce paragraphe concerne les cas d'application des autres méthodes comptables non préférentielles visés par l'avis n°97-06 du 18 juin 1997 du CNC relatif aux changements de méthodes. La société absorbante ou bénéficiaire des apports applique les méthodes comptables qui lui paraissent les plus appropriées pour donner la meilleure information financière.

Si la société absorbante ou bénéficiaire des apports change de méthodes comptables pour retenir celles appliquées par la société absorbée ou apporteuse, elle applique les dispositions de l'article 314-1 du règlement n°99-03 relatives aux changements de méthodes.

Dans le cas où la société absorbante ou bénéficiaire des apports étend à la société absorbée ou apporteuse ses propres méthodes comptables, **le Comité considère**, comme au paragraphe 5.2.i, **qu'il convient de comptabiliser les conséquences de ces changements en capitaux propres** (par assimilation aux règles des changements de méthodes).

En revanche, les conséquences des changements d'estimation sont toujours comptabilisées en résultat.

Question n°6 – Prise en compte des passifs éventuels dans le traité d'apport

Selon les dispositions du paragraphe 4-4 du règlement n°2004-01 :

" Lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, les valeurs individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs réelles attribuées à chacun des éléments inscrits dans le traité d'apport, figurant ou non à l'actif (par exemple les marques ou les impôts différés actifs) ou au passif (par exemple les provisions pour retraites ou les impôts différés passifs) du bilan de l'absorbée ou de la société apporteuse à la date de l'opération. Ces valeurs s'apprécient en fonction du marché et de l'utilité du bien pour la société. Pour l'établissement de ces valeurs, la société utilise les références ou les techniques les mieux adaptées à la nature du bien, telles que les prix de marché, les indices spécifiques et des expertises indépendantes.

La différence éventuelle entre la valeur globale des apports et la somme algébrique des valeurs réelles des actifs et passifs identifiés, est également inscrite dans le traité d'apport ou autre document faisant foi, sur une ligne "fonds commercial", reprise comme telle au bilan de la société bénéficiaire.

Le traitement ultérieur des éléments ne figurant pas dans les comptes de l'absorbée (par exemple provisions pour retraites, actifs et passifs d'impôts différés) est analogue à celui prévu au dernier alinéa du paragraphe 21123 " Suivi ultérieur des valeurs d'entrée " des règlements n°99-02, n°99-07 et n°2000-05 du CRC. "

Lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, les éléments d'actifs et passifs comptabilisés dans la société absorbée ou apporteuse doivent obligatoirement être repris dans le traité d'apport. Les éléments pris en compte pour l'évaluation, non comptabilisés (chez la société apporteuse) mais répondant aux règles de définition et de comptabilisation des actifs et passifs peuvent également être repris individuellement dans le traité d'apport (dans les conditions précisées pour la question 4).

En revanche, les éléments d'actifs et les passifs éventuels qui ne répondent pas aux règles de définition et de comptabilisation ne peuvent pas être repris individuellement dans le traité d'apport. Ces derniers éléments sont retenus pour le calcul de la parité et sont pris en compte globalement dans la valeur du fonds commercial.

Lorsque, dans des cas exceptionnels où la prise en compte de ces éléments d'actifs et de passifs éventuels conduit à rendre la valeur du fonds commercial négative (constatation d'un badwill), il convient d'en tenir compte dans le traité d'apport, en comptabilisant cette différence dans un sous compte de la prime de fusion lors de la réalisation de l'opération. Dès la constatation de la charge, celle-ci est imputée sur ce sous compte de la prime de fusion.

Question n°7 – Comptabilisation des titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif

La règle qui consiste en cas d'apport partiel d'actifs à comptabiliser les titres reçus en contrepartie de l'apport pour leur valeur réelle lorsque l'apport a été réalisé sur la base des valeurs réelles et pour la valeur nette comptable si l'apport a été réalisé aux valeurs comptables est-elle toujours d'actualité en l'absence de précision sur ce point dans le règlement. Quelle est l'articulation par rapport aux règles relatives aux échanges (applicables en cas de fusion) ?

Le coût d'entrée des titres reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif par la société apporteuse, doit être égal à la valeur des apports retenue dans le traité d'apport.

- Les titres reçus en rémunération par la société apporteuse sont comptabilisés à la valeur comptable si les apports ont été évalués à la valeur comptable dans le traité d'apport.
- Les titres reçus en rémunération par la société apporteuse sont comptabilisés à la valeur réelle si les apports ont été évalués à la valeur réelle dans le traité d'apport.

En effet, il ne s'agit pas à proprement parler d'un échange mais d'une simple contrepartie de l'apport qui doit être évaluée comme celui-ci et non en fonction de la parité. En outre cette position est cohérente avec celle des comptes consolidés, où aucune plus value n'est dégagée lors de l'apport, si celui-ci est effectué entre sociétés du groupe sous contrôle commun.

Le Comité adressera au CRC une proposition de modification du règlement en ce sens.

Question n°8 - Conséquences pour les associés dans une fusion de sociétés sous contrôle commun

Quelles sont les conséquences d'une fusion ou opération assimilée pour les associés des sociétés en présence, qui sont sous contrôle commun ? En principe ces opérations relèvent du traitement comptable des biens reçus par voie d'échange, et par voie de conséquence un résultat calculé sur la base du rapport d'échange sera dégagé par l'associé qui reçoit des actions ou parts sociales en échange de celle qu'il possédait dans la société apporteuse. Pourtant, ce traitement n'est pas neutre et apparaît donc contraire à la logique du CRC 04-01 et des comptes consolidés (CRC 99-02) dès lors que l'associé en question est sous contrôle commun avec les sociétés parties à l'opération (cas classique de restructurations internes au sein d'un groupe).

Cette question renvoie au sujet plus général de l'évaluation des titres reçus en échange par les associés de sociétés sous contrôle commun qui procèdent à des opérations de fusions ou d'apports partiels d'actifs.

Elle fait suite à une proposition de saisine du Comité d'urgence par la CNCC courant 2004 et sera traitée ultérieurement par un groupe de travail constitué à cet effet.

Question n°9 – Champ d'application territorial du règlement

Le règlement n°2004-01 s'applique quand la société bénéficiaire ou absorbante est domiciliée en France, établit et publie ses comptes selon les règles comptables françaises. Dans ces conditions, le règlement ne s'applique pas dans le cas où une société française fait un apport ou est absorbée par une société étrangère non soumise aux règles comptables françaises.

La société française doit toutefois, au plan juridique déposer un traité d'apport selon les formalités prévues.

Les établissements stables des entreprises étrangères sont juridiquement des entreprises étrangères. De ce fait, ils ne sont pas soumis aux règles comptables françaises ni au règlement n°2004-01. En conséquence, si une société française fait un apport ou est absorbée par l'établissement stable d'une société étrangère, elle est considérée comptablement comme faisant un apport ou étant absorbée par une société étrangère non soumise aux règles comptables françaises et au règlement n°2004-01 au cas d'espèce.

Question n°10 – Calcul du mali et opérations intercalaires

Le règlement définit ainsi le mali :

" Le mali de fusion représente l'écart négatif entre l'actif net reçu par la société absorbante à hauteur de sa participation détenue dans la société absorbée, et la valeur comptable de cette participation. "

Lorsque durant la période de rétroactivité une perte intercalaire est constatée, deux possibilités sont ouvertes par le règlement selon les conditions de libération du capital :

- *soit la perte minore les apports dans le traité et est constatée dans un compte d'ordre de la prime de fusion ;*
- *soit la perte n'est pas mentionnée dans le traité.*

Lorsque cette perte, minore les apports, le calcul du mali de fusion doit-il tenir compte de la perte intercalaire ?

L'inscription dans le traité d'apport de la perte intercalaire et des dividendes à verser résulte de l'obligation juridique de libération du capital et du risque de surévaluation des apports qui doit être apprécié à la date définitive de l'opération (AGE) et non à la date d'effet (article 5.1 du règlement n°2004-01).

Le mali de fusion doit être calculé à la date d'effet rétroactif de la fusion en fonction des éléments comptables, sans tenir compte des éléments liés à la libération juridique du capital. **En conséquence il n'est pas tenu compte de la perte de rétroactivité, ni des dividendes à verser pour calculer le montant du mali de fusion.**

Question n°11- Mali technique en cas de fusion à l'envers d'entreprises sous contrôle commun

Cette opération consiste en l'annulation des titres de l'absorbée détenus par l'absorbante dans ses écritures.

Le Comité considère que l'écart résultant de l'annulation des titres de l'absorbée détenus par la société absorbante ne peut pas être assimilé à un mali et comptabilisé en tant que tel à l'actif, car cela reviendrait à reconnaître un incorporel généré en interne.

Il convient d'appliquer dans ce cas les dispositions prévues par l'article 442-27 aliéna 7 du règlement n°99.03 en cas de rachat des actions propres en vue de leur annulation :

" les titres rachetés explicitement en vue de leur annulation sont inscrits au compte 2772 ' Actions propres ou parts propres en voie d'annulation '. Compte tenu de la concomitance entre la réduction de capital et le transfert de propriété des actions du patrimoine des actionnaires dans celui de la société, cette inscription est effectuée pour mémoire. En toute hypothèse, ces titres auront disparu de l'actif à la clôture de l'exercice. L'opération d'annulation équivaut à un partage partiel de l'actif social au profit des vendeurs des actions rachetées. Si le prix de rachat est inférieur à la valeur nominale globale des actions rachetées, le montant de la réduction de capital est néanmoins égal à cette valeur nominale globale puisque les actions rachetées sont annulées. La différence est inscrite dans un compte analogue à celui des primes d'émission ou d'apport. Si le prix de rachat est supérieur à la valeur nominale des actions rachetées, le montant de la réduction de capital est égal à cette dernière et l'excédent est imputé sur un compte distribuable de situation nette. "

Quand les réserves disponibles y compris la prime de fusion, ne sont pas suffisantes pour couvrir l'annulation des titres, comment doit être comptabilisé cet écart ?

Dans une note d'information sur la réduction du capital de 1992, la CNCC avait préconisé de comptabiliser cet écart en charges. Cette solution n'est pas satisfaisante dans la mesure où ce n'est pas une charge résultant d'une acquisition ou d'une dépense engagée mais une charge " née en interne " sans substance économique.

Après avoir exclu la comptabilisation en charges et en immobilisations incorporelles, le Comité considère que l'écart résultant de l'annulation des titres de l'absorbée détenus par l'absorbante doit être comptabilisé dans le compte " report à nouveau débiteur " (ce compte peut être mouvementé en ce sens en cas de changement de méthode ou de dotation de réserves de plus-value à long terme).

Question n°12 – Sort des impôts différés par rapport à l'affectation extra-comptable du mali technique

S'agissant de l'affectation extra-comptable du mali technique aux différents actifs en fonction du prorata des plus-values (latentes) et dans la limite de celles-ci, le règlement n'impose pas de règles particulières d'affectation des impôts différés aux actifs sous-jacents.

Compte tenu de l'objectif assigné à l'affectation du mali aux actifs sous-jacents qui est de permettre un meilleur suivi des dépréciations et d'obtenir un résultat de cession cohérent, **le Comité considère que le mali doit être affecté au prorata des plus values latentes nettes d'impôt.**

Question n°13 – La valeur nette comptable des titres

Le CNC peut-il confirmer que la valeur comptable retenue pour les titres dans le calcul du mali est bien la valeur nette comptable (y compris dépréciation préalable) ? N'y a-t'il cependant pas un problème fiscal dans ce cas puisque la dépréciation des titres ne serait pas reprise par résultat ?

La valeur comptable à laquelle fait référence le paragraphe 4.5.2 du règlement n°2004-01 s'entend de la valeur comptable nette.

Question n°14 - Reprise des valeurs comptables

La reprise des valeurs comptables dans le traité d'apport doit-elle nécessairement se faire sans modification des valeurs, par exemple les frais d'établissement comptabilisés par l'absorbée doivent-ils être maintenus dans le traité d'apport ?

En cas d'apports partiels d'actifs, les écritures " d'entrée " des actifs et passifs dans les comptes du bilan de la société bénéficiaire doivent correspondre aux écritures "de sortie" constatées dans les comptes du bilan de la société apporteuse.

En cas de fusion, les actifs et passifs identifiés et évalués dans le traité d'apport doivent être comptabilisés pour leur valeur respective dans les comptes du bilan de la société absorbante.

Dans la société absorbée, les écritures constatant les opérations de fusion doivent solder tous les comptes avec détermination d'un résultat de fusion. **En conséquence, la reprise des valeurs comptables dans le traité d'apport des sociétés sous contrôle commun, doit se faire sans modification des valeurs en application du §.2 du règlement n°2004-01.** Ainsi, les frais d'établissement comptabilisés par l'absorbée doivent être maintenus dans le traité d'apport. La notion de " non-valeur " n'existe qu'en cas de valorisation des apports à la valeur réelle.

Question n°15 – Opérations de fusions ou assimilées réalisées avant le 9 juin 2004

Dans le cadre de l'application du règlement comptable n°2004-01 sur les fusions, et compte tenu des précisions apportées par le communiqué du Conseil national de la comptabilité du 21 décembre 2004, est-il possible lors d'opérations de fusions ou assimilées réalisées avant le 09 juin 2004 à la valeur comptable et ayant donné lieu à la constatation d'une charge nette "fictive", de constater un mali technique sur le fondement des nouvelles dispositions à concurrence de cette charge couverte en réalité par des plus-values latentes ?

La lecture du §.1.11 de l'avis n°97.06 relatif au changement de méthodes comptables qui précise "qu'un changement de méthode n'est possible que s'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables pour traduire un même type d'opérations ou d'informations" paraît exclure la prise en compte d'une immobilisation, dès lors qu'aucun choix n'existait comptablement avant le 09 juin 2004.

En application des dispositions de l'article 5, le règlement n°2004-01 s'applique aux opérations de fusion ou opérations assimilées postérieures au 1^{er} janvier 2005. Toutefois, les sociétés peuvent appliquer le règlement aux opérations postérieures à sa date de publication au Journal officiel, c'est-à-dire aux opérations dont le traité d'apport aura fait l'objet des formalités de dépôt et de publicité prévues par l'article L.236-6 du code de commerce après le 8 juin 2004.

Pour les opérations antérieures et relatives à des exercices en cours à cette date de publication, le CNC a précisé dans un courrier adressé à la CNCC le 20 juillet 2004, que les entreprises pouvaient comptabiliser le mali défini au §.4.5.2 du règlement, en immobilisation incorporelle et le boni selon les dispositions du §.4.5.1. La comptabilisation du mali sur les opérations de l'exercice 2004 implique de respecter les obligations correspondantes prévues par le règlement et notamment l'affectation extra-comptable aux éléments sous-jacents.

Par contre, les traitements comptables antérieurs à l'année 2004 ne peuvent pas être retraités et bénéficier des nouvelles dispositions.

Question n°16 - Que devient le mali technique lorsque l'absorbante est elle-même absorbée par la suite ?

Le règlement n°2004-01 n'apporte pas de précision sur ce point. Le traitement dépend des conditions de réalisation de l'opération :

- **Si la fusion absorption est réalisée entre entités sous contrôle distinct :**

les apports sont valorisés à la valeur réelle et le mali est, de fait, intégré et affecté aux différentes valeurs des actifs apportés. Il n'apparaît pas dans les apports en tant qu'élément isolé.

- **Si la fusion absorption ou la TUP est réalisée entre entités sous contrôle commun :** les apports sont valorisés à la valeur comptable. En l'absence de précisions dans le règlement, **le Comité considère que le mali doit être transféré tel quel, comme les autres éléments apportés, pour sa valeur comptable.**

Lors de la première opération de fusion, le mali technique a été comptabilisé en immobilisation incorporelle et affecté de manière extra-comptable aux différents actifs apportés sous-jacents.

En cas de nouvelle opération de fusion, le mali doit être comptabilisé au moment de la première opération de fusion en immobilisation incorporelle (compte 207 Fonds commercial) pour sa valeur comptable (ie valeur d'origine diminuée des dépréciations éventuelles), cumulé avec le montant du nouveau mali de fusion constaté.

Par simplification, le montant du mali cumulé est réaffecté en fonction de l'ensemble des actifs sous-jacents mentionnés dans le traité d'apport de la nouvelle fusion, sans tenir compte de l'affectation du mali précédent.

Cette question ne se pose pas pour les apports évalués à la valeur réelle.

Question n°17 – Filialisation d'une branche d'activité distincte destinée à être cédée

Dans le cadre du point (4) du §.4.3 du règlement précité, il est précisé, concernant les opérations de filialisation d'une branche d'activité associée à un engagement de cession à une société sous contrôle distinct, qu'il convient, en l'absence de réalisation de la cession, d'appliquer la clause résolutoire contenue dans le traité d'apport. Celle-ci consiste à analyser à nouveau l'opération et à modifier les valeurs d'apport.

Comment analyse-t-on comptablement cette modification d'une part chez la société apporteuse (au regard de la valorisation des titres qu'elle détient dans la filiale) et d'autre part chez la filiale bénéficiaire des apports ?

Cette modification se traduit-elle par une correction des capitaux propres chez l'apporteur (PV dégagées lors de l'apport et enregistrement des titres reçus à la valeur réelle) et chez la bénéficiaire des apports (enregistrement des biens reçus à la valeur réelle et augmentation de capital et de la prime d'apport) ? Pour cette dernière, quid si les biens reçus ont été entre-temps, cédés ou amortis ?

Le règlement n°2004-01 ne définit pas les modalités de retraitement comptable si la cession ne se réalise pas. Toutefois il prévoit au paragraphe 4.3 que: " si la cession ne se réalise pas selon les modalités initialement prévues, la condition résolutoire mentionnée dans le traité d'apport s'applique. Il convient alors d'analyser à nouveau l'opération et de modifier les valeurs d'apport. Pour ces opérations, il est ainsi nécessaire de mentionner, dans le traité d'apport, à la fois les valeurs comptables et les valeurs réelles des actifs et passifs. "

Si la cession ne se réalise pas, les écritures d'apport initiales aux valeurs réelles devraient être contrepassées pour enregistrer les apports aux valeurs comptables tant chez la société bénéficiaire des apports que chez la société apporteuse.

- Au niveau de la société bénéficiaire, les valeurs comptables d'apport devraient être substituées aux valeurs réelles, avec réduction de la prime d'apport et retraitement des amortissements, provisions et des plus ou moins values.
- Au niveau de la société apporteuse, il conviendrait de réduire la plus value d'apport à concurrence du résultat de cession anticipé.

Ce retraitement ne devrait pas avoir d'incidence sur le capital social, car l'augmentation a été calculée à partir des valeurs de parité, donc des valeurs réelles qui ne sont pas remises en cause. En revanche, les montants affectés à la prime de fusion sont modifiés.

En conclusion, puisque le traité d'apport prévoit l'indication des valeurs comptables et des valeurs réelles et en l'absence de modification du capital social, les conséquences comptables de la mise en jeu de la condition résolutoire devraient être limitées aux opérations précitées.

Afin de prévenir la distribution anticipée du résultat avant la réalisation de la cession à l'extérieur du groupe, le Comité propose au CRC de modifier le paragraphe 8 du règlement n°2004-01 pour que le résultat de cession intra-groupe soit mentionné clairement en annexe.

Question n°18 – Opérations de fusions de plusieurs filiales avec leur mère

Lorsqu'une société mère fusionne avec plusieurs de ses filiales simultanément dans un même traité de fusion, faut-il comptabiliser des bonis et les malis séparément pour chaque filiale ou faut-il comparer la valeur globale de tous les titres chez la mère avec la valeur comptable de tous les actifs et passifs des filles pour comptabiliser un boni ou un mali net ?

Il ne peut y avoir aucune compensation entre les bonis et malis de chaque opération de fusion. Ils doivent être comptabilisés individuellement.

Question n°19 – Opérations de fusions en cascade dans un groupe

Lorsque des fusions ont lieu en cascade au sein d'un groupe, avec la même date d'effet, les filles fusionnant avec les petites-filles (premier traité de fusion), puis la mère avec les filles (deuxième traité de fusion), faut-il calculer les malis et les bonis étape par étape, ou au contraire faut-il calculer un boni ou un mali global au niveau de la mère ?

Chaque fusion doit être traitée individuellement même si la date d'effet est identique.

Concernant le sort du mali déterminé lors de la première fusion, il convient de se reporter à la question n°16.

Question n°20 – Fusion à effet différé

Le règlement n°2004-01 prévoit que le traité d'apport reflète la valeur comptable des apports à la date d'effet de l'opération. Comment cette disposition s'applique t'elle dans les fusions à effet différé pour lesquelles les valeurs ne sont pas connues ?

Convient-il de retenir des valeurs provisoires qui seront ajustées à la date d'effet ?

Le traité d'apport est unique et doit être établi pour les besoins de l'assemblée générale (date de réalisation de l'opération) sur la base des valeurs d'apport estimées à la date d'effet différé. C'est pourquoi il convient de préciser que l'évaluation à cette date différée des valeurs d'apport est faite sous la condition résolutoire des valeurs comptables définitives telles qu'elles seront fixées à la date d'effet. Ce qui permettra de corriger si nécessaire les valeurs définitives d'apport à la date d'effet de l'opération en contrepartie de la modification de la prime de fusion ou d'apport.

Question n°21 – Actions propres et mali de fusion

Soit M détenant à 100% F qui détient à 100% H.

1^{ère} opération : M et F fusionne. L'apport des actifs de F se fait à la valeur comptable puisqu'il est réalisé sous contrôle commun. M constate à cette occasion un mali de fusion qui est affecté aux titres H.

2^{nde} opération : H absorbe M. L'opération étant également réalisée aux valeurs comptables, H retrouve à son actif, d'une part, ses actions propres et, d'autre part, le mali affecté à elle-même.

Si l'annulation des actions propres se fait en contrepartie des capitaux propres (sauf pour la partie excédant les réserves disponibles), comment doit être traité le mali affecté ?

D'après le règlement sur les fusions, le mali est annulé lors de la sortie des actifs sous-jacents. Cette sortie doit-elle être effectuée par résultat ou peut-elle suivre le traitement de l'actif sous-jacent, à savoir être imputée sur les capitaux propres ? Doit-on éventuellement maintenir ce mali à l'actif, ce qui reviendrait à réévaluer les actifs et passifs de H ?

Les actions propres étant imputées sur les capitaux propres, le mali correspondant ne peut pas être maintenu à l'actif, et doit également être imputé sur les capitaux propres.

Question n°22 – Insuffisance d'actif net

Le règlement n°2004-01 impose que les apports soient évalués à la valeur comptable ou à la valeur réelle selon la situation de contrôle au moment de l'opération et le sens de l'opération. Ceci étant, indépendamment de cette notion de contrôle, deux situations dérogatoires sont prévues dans lesquelles la valeur réelle, au lieu de la valeur comptable, devra obligatoirement être retenue pour valoriser les apports :

(i) - la filialisation d'une branche d'activité destinée à être cédée ;

(ii) - l'insuffisance d'actif net apporté pour permettre la libération du capital. Or, cette dernière dérogation, risque en pratique d'avoir pour effet que certaines filialisations d'activités dont la cession n'est pas envisagée soient effectuées en valeur réelle, contrairement à l'esprit du texte.

En effet, l'exception est susceptible de s'appliquer chaque fois qu'un apport partiel d'actif est réalisé par une société au profit d'une société nouvelle constituée à cet effet, dès lors que l'augmentation de capital de la société bénéficiaire de l'apport devra être déterminée en fonction de la parité retenue, elle même calculée sur la base de la valeur réelle globale de l'apport et de la société qui en bénéficie.

A titre d'exemple, la situation d'espèce pourrait être la suivante :

- Création d'une filiale avec un capital de 10 euros.
- Apport par sa mère d'un actif net comptable dont la VNC est de 100 000 € et la valeur réelle de 150 000 €

En conséquence il est nécessaire pour rémunérer l'apport d'émettre 15 000 titres de la société bénéficiaire, ce qui implique une augmentation de capital de 150 000 € (supérieure au montant de l'actif net apporté) ; d'où une réalisation de l'opération à la valeur réelle dès lors que l'actif net comptable transmis est inférieur à cette valeur.

Il apparaît ainsi que la situation décrite ci-avant permet d'utiliser la dérogation de manière systématique en cas d'apport à une filiale nouvellement créée.

Afin de respecter l'esprit même du règlement et d'éviter le détournement de la dérogation (ii), consistant à retenir les valeurs réelles, quand l'actif net comptable apporté est insuffisant pour permettre la libération du capital, **le Comité considère que la dérogation ne s'applique qu'au seul cas d'apport à une société ayant une activité préexistante. Cette dérogation ne peut pas s'appliquer en cas de création ex-nihilo d'une société ni en cas d'aménagement d'une société préexistante, pour bénéficier de manière abusive de cette dernière. Le Comité proposera de modifier le CRC en ce sens.**

La situation dérogatoire prévue au paragraphe 4.1 du règlement n°2004-01 en cas de filialisation d'une branche d'activité n'est pas remise en cause.

Question n°23 – Valorisation des apports en cas de fusion au 01-01-05

Dans une fusion à date d'effet rétroactif au 01-01-2005, les valeurs retenues dans le traité d'apport doivent-elles prendre en compte l'effet des changements introduits par les nouveaux règlements sur les actifs applicables au 1^{er} janvier 2005 et qui ne l'étaient pas pour les comptes clôturés au 31 décembre 2004 ?

Les traités d'apport des opérations de fusion et assimilées ayant un effet rétroactif à l'ouverture de l'exercice sont établis sur la base des bilans d'ouverture de cet exercice, qui par définition sont identiques aux bilans de clôture de l'exercice précédent en application du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture.

En conséquence, **en cas de fusion ou d'opérations assimilées ayant une date d'effet rétroactif au 1^{er} janvier 2005, les changements résultant de l'application des règlements entrant en vigueur à cette date (règlement n°2002-10, n°2003-07, n°2004-06) doivent être traités au seul niveau de la société absorbante ou bénéficiaire des apports, au bilan d'ouverture du premier exercice [ouvert] en 2005.**

[Annexe I – Exemple d'application de la question n°3-](#)

Annexe II – Exemple d'application de la question n°4

Écritures comptables avec les incidences fiscales de l'opération de fusion ou d'apport dans les comptes de l'apporteuse

4.1 – Schéma d'écritures comptables

Écritures d'apport chez l'apporteuse suite à un apport partiel d'actifs
--

Données

	VNC	Valeur réelle (traité d'apport)	Plus-values
Fonds commercial	-	50	50
Immobilisation corpo	30 (100-70)	80	50
Provision pour risques	(20)	(20)	-
Provision pour retraites	-	(40)	(40)
ID actif	-	10	10
Total	10	80	70

Précisions : le fonds commercial, la provision pour retraites et l'ID actif ne figurent pas au bilan de la société apporteuse avant l'apport

4.1.1 – 1^{ère} solution Ecritures chez l'apporteuse (inscription individuelle des apports)

	D	C
<i>Sortie des immobilisations</i>		
675 Valeurs comptables des actifs	30	
28 Amortissements	70	
2X Immobilisations		100

Enregistrement du prix résultant de l'apport

15X Provision pour risques	20	
261 Titres reçus	80	
677 Charges exceptionnelles (engagements de retraite)	40	
7752 Produits cession élts d'actif corporel (immos corporelles)		80
7751 Pdts cession élts d'actif incorporel (fonds commercial)		50
77 Produits " exceptionnels " (ID actif)		10
Total	140	140

4.1.2 - 2^{ème} solution : écritures chez l'apporteuse (inscription globale du prix des apports)

Sortie des immobilisations

675 Valeurs comptables des actifs	30	
28 Amortissement	70	
2 Immobilisations		100

Enregistrement global du prix résultant de l'apport

15 - Provision pour risques 20		
261 Titres reçus	80	
775 Produits de cessions		100

4.2 - Conséquences fiscales

- **Conséquences fiscales en cas d'application du régime de faveur (articles 210 A et suivants du code général des impôts CGI) :**
 - chez la société apporteuse : la plus-value, qu'elle soit compensée (en tant que résultat de cession), ou qu'elle soit décomposée en produits (plus-value sur le fonds de commerce, produit correspondant à l'ID actif) et charges (provision), n'est pas imposable ;
 - chez la société bénéficiaire de l'apport : la plus-value sur le fonds de commerce sera calculée par rapport à sa valeur fiscale (soit 0 au cas particulier), la charge correspondant à l'annulation de l'ID actif (lors de l'utilisation de cette " créance ") ne sera pas déductible, la reprise de provision ne sera pas imposable ;
- **Conséquences fiscales en cas d'application du régime de droit commun (cessation d'entreprise) :**
 - chez la société apporteuse : le traitement des actifs et passifs figurant dans le traité d'apport se fait séparément. Au cas particulier la plus-value sur le fonds de commerce d'un montant de 50 est imposable, la charge exceptionnelle représentative des engagements de retraite d'un montant de 40 n'est pas déductible et les impôts différés d'un montant de 10 ne sont pas imposables ;
 - chez la société bénéficiaire de l'apport : la plus-value ultérieure sur le fonds de commerce est calculée par rapport à sa valeur comptable, soit 50, la charge correspondant à l'annulation de l'ID actif n'est pas déductible, la reprise de provision n'est pas imposable.

La solution sur la non imposition de la reprise de la provision chez la société bénéficiaire des apports reste à confirmer.

AVIS N°2005-D DU 1ER JUIIN 2005 DU COMITÉ D'URGENCE AFFÉRENTAUX MODALITÉS D'APPLICATION DES RÈGLEMENTS N° 2002-10 RELATIF À L'AMORTISSEMENT ET LA DÉPRÉCIATION DES ACTIFS ET N°2004-06 RELATIF À LA DÉFINITION, LA COMPTABILISATION ET L'ÉVALUATION DES ACTIFS

(CF. RÈGLEMENT N°2005-09 DU 3 NOVEMBRE 2005)

Avertissement relatif à la mise en œuvre des dispositions suivantes :

(1) Les modifications prévues au

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

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

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

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

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

1.1 - Durée et mode d'amortissement

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

Rappel des définitions

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

« *...Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.*

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements... ».

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

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

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

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

1.1.1 – Méthode de comptabilisation par composants - Immobilisations décomposables

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

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

■ Amortissements

Article 322-1.3 « *... L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant en fonction de son utilisation. Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable* ».

■ Comptabilisation des composants

Article 311-2 : « ...si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation de l'article 311-1».

■ Comptabilisation des coûts ultérieurs

Article 321-14.2 : « ...Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues aux articles 311-1 et 311-2 sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée... ».

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

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

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

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

1.1.2 – Immobilisations non décomposées en composants

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Article 15-1 du règlement n°2003-07 :

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

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

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

1.1.2-2 - Mesure de simplification pour certaines entités

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

Cf. avertissement (2)

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

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

1.3 - Installations complexes spécialisées

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

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

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

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

Cette notion d'installation complexe spécialisée n'a pas été explicitement reprise dans le règlement n°99-03 du CRC et n'a donc pas de valeur réglementaire, comme pour les avis antérieurs qui n'ont pas été intégrés au nouveau règlement. Toutefois, l'article 311-2 du règlement n°99-03 précise que *« lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments ».*

Ainsi, cette disposition ne s'oppose pas a priori, au maintien de la pratique de l'amortissement sur la durée et un mode unique quand les éléments sont exploités de façon indissociable, c'est à dire qu'aucun remplacement n'est prévu ni prévisible lors de la comptabilisation initiale de l'immobilisation, situation qui devrait être exceptionnelle en pratique.

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

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

1.4 – Première application du règlement n°2002-10

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

Le nouvel article 237 septies du CGI prévoit que :

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

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

.....

III - Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du I ».

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

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

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

2.1 – Coût d'acquisition des immobilisations

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

Rappel du texte applicable.

L'article **321-10.2** prévoit que *« Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs - ou le potentiel des services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 ou relèvent du secteur public. Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation prévues à l'art. 322-5 ».*

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

- **Champ de la disposition**

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

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

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

Ces dépenses peuvent concerner :

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

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

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

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

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

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

2.2 – Coûts ultérieurs

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

En application de l'article 321-14.3, « *Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles* ».

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

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

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

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

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

2.3 - Première application du règlement n°2004-06

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

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

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

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

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

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

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

Annexe 1 (Cf. §.2.3)

Traitement des options exercées antérieurement à l'application du règlement n°2004-06 au 1^{er} janvier 2005						
Tableau 1 - Première application selon la méthode rétrospective						
Méthodes comptables ↓	Options ⇔	Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes		Coûts de développement		Coûts d'emprunt
Méthodes appliquées avant le 1^{er} janvier 2005						
Règlement n°99-03 du CRC (anciens articles)	Charges	Charges à répartir déterminées actif par actif Art. 361-7	Charges	Activation Art. 19 nov.1983 Décret 29 Art. 361-3	Charges	Activation Art. 7 nov.1983 Décret 29 Art. 321-3, 331-1 et 333-1
Méthode appliquée au 1^{er} janvier 2005						
Comptabilisation des coûts à l'actif	Activation comme si la méthode avait toujours été appliquée	Incorporation à l'actif initial des frais comptabilisés en charges à répartir ainsi que ceux comptabilisés en charges	Activation des seuls coûts de développement	Activation des seuls coûts de développement pour les projets déjà activés ainsi que des projets passés en charges	Activation de tous les coûts d'emprunt pour les actifs éligibles	Maintien des coûts d'emprunt déjà activés et activation des autres coûts d'emprunt éligibles
Reconstitution du coût historique des acquisitions antérieures figurant à l'actif du bilan d'ouverture et « recalcul » des amortissements comme si la méthode avait toujours été appliquée	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Option pour la comptabilisation en charges	Pas de modification	Reprise du solde antérieur en report à nouveau ou charges si déduction fiscale	Pas de modification	Reprise de la VNC en report à nouveau ou en charges si déduction fiscale	Pas de modification	Reprise de la quote part activée en report à nouveau

Annexe 1 (Cf. §.2.3)

Traitement des options exercées antérieurement à la première application du règlement n°2004-06 au 1^{er} janvier 2005

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

Méthodes comptables ↓	Options ⇔	Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes		Coûts de développement		Coûts d'emprunt	
Méthodes appliquées avant le 1^{er} janvier 2005							
		Charges	Charges à répartir	Charges	Activation Art. 19 Décret 29 nov.1983	Charges	Activation Art. 7 Décret 29 nov.1983
Méthode appliquée au 1^{er} janvier 2005							
Comptabilisation des coûts à l'actif Pas de reconstitution du coût historique des acquisitions antérieures figurant à l'actif du bilan d'ouverture	NA	Reclassement en immobilisations du solde des charges à répartir	NA	Maintien à l'actif des frais de développement des seuls projets déjà activés (1)	Pas de modification	Maintien des coûts activés pour les actifs éligibles	
Option pour la comptabilisation en charges Pas de retraitement des immobilisations antérieurement activées sauf si elles ne répondent pas aux nouvelles conditions de définition et comptabilisation des actifs	Pas de modification	Reprise du solde antérieur non amorti en report à nouveau ou en charges si déduction fiscale	Pas de modification	Comptabilisation en charges de tous les coûts de développement engagés à compter du 1 ^{er} janvier 2005 et maintien à l'actif des seuls frais de développement déjà activés (1)	Pas de modification	Comptabilisation en charges de tous les coûts d'emprunt engagés à compter du 1 ^{er} janvier 2005 et maintien des seuls coûts déjà activés pour les actifs éligibles	
(1) Répondant aux nouvelles conditions de définition et de comptabilisations							

AVIS N°2006-05 DU 31 MARS 2006 DU CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ RELATIF A LA
COMPTABILISATION DE L'IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE
(CF. RÈGLEMENT N°2007-02 DU 14 DÉCEMBRE 2007)

**AVIS N°2006-05 DU 31 MARS 2006 DU CNC
RELATIF A LA COMPTABILISATION
DE L'IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE
(CF. RÈGLEMENT N°2007-02 DU 14 DÉCEMBRE 2007)**

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 31 mars 2006, approuve le présent avis relatif aux nouvelles modalités de comptabilisation de l'imposition forfaitaire annuelle –IFA–, suite à l'abrogation de l'article 220 A du code général des impôts par l'article 21 de la loi N°2005–1719 du 30 décembre 2005 (loi de finances pour 2006).

- **Anciennes dispositions**

Selon l'article 220 A précité :

« le montant de l'imposition forfaitaire instituée par l'article 223 septies est déductible de l'impôt sur les sociétés dû pendant l'année de l'exigibilité de cette imposition et les deux années suivantes ».

De même, l'article 223 M 1^{er} alinéa prévoit :

« L'imposition forfaitaire annuelle des sociétés du groupe qui est acquittée par la société mère est déductible de l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble dans les conditions prévues à l'article 220 A ».

Conformément à l'article 444/44 (7^{ème} alinéa) du règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général : *« [...] Le règlement de l'impôt forfaitaire annuel dû par les sociétés est comptabilisé initialement comme une avance sur impôt au débit du compte 444 par le crédit d'un compte de trésorerie ».*

Par ailleurs, l'article 446/69 du règlement n°99-03 prévoit que *« Le compte 697 « Imposition forfaitaire annuelle des sociétés enregistre l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés lorsqu'elle reste définitivement à la charge de la société. [...] ».*

- Nouvelles dispositions applicables à l'IFA dues à compter de l'année 2006

L'article 21 de la loi du 30 décembre 2005 précitée a abrogé l'article 220 A et supprimé le premier alinéa de l'article 223 M du code général des impôts qui prévoyait l'imputation de l'IFA sur le montant de l'impôt sur les sociétés à acquitter.

Désormais l'IFA n'est plus déductible du montant de l'impôt sur les sociétés, mais devient une charge déductible du résultat imposable.

En conséquence les impositions forfaitaires annuelles dues à compter de l'année 2006 doivent être comptabilisées dans un sous-compte du compte 635 – « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

L'IFA payée en 2006 n'est donc pas imputable sur l'impôt sur les sociétés dû en 2006 à la différence de l'IFA payée en 2004 et 2005, le reliquat d'IFA 2005 étant imputable sur l'impôt sur les sociétés dû jusqu'en 2007.

- **Modifications apportées au règlement n°99-03**

L'avis sera transmis au Comité de la réglementation comptable pour apporter les modifications suivantes au règlement n°99-03 :

- Article 432-1
suppression du compte 697.
- Article 444/44
suppression de la dernière phrase du 7^{ème} alinéa commençant par les termes « Le compte 444... ».
- Article 446/69
suppression du 6^{ème} alinéa commençant par les termes « Le compte 697... ».

AVIS N°2006-10 DU 30 JUIN 2006 DU CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ RELATIF À LA
COMPTABILISATION DES ACTIFS DONNÉS EN GARANTIE DANS LE CADRE DE CONTRATS DE GARANTIE
FINANCIÈRE ASSORTIS D'UN DROIT DE RÉUTILISATION
(CF. RÈGLEMENT N°2007-03 DU 14 DÉCEMBRE 2007)

**AVIS N°2006-10 DU 30 JUIN 2006 DU CNC
RELATIF A LA COMPTABILISATION DES ACTIFS
DONNÉS EN GARANTIE DANS LE CADRE DE CONTRATS DE GARANTIE
FINANCIÈRE ASSORTIS D'UN DROIT DE RÉUTILISATION**

(CF. RÈGLEMENT N°2007-03 DU 14 DÉCEMBRE 2007)

1. Champ d'application

1.1 Entités

1.2 Instruments

2. Principe général

3. Comptabilisation initiale à la conclusion du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

4. Comptabilisation lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

4.1 Chez le constituant

4.2 Chez le bénéficiaire

4.2.1 Comptabilisation du transfert de l'actif donné en garantie

4.2.2 Comptabilisation de l'opération de réutilisation

5. Comptabilisation à la date de clôture de la période en cas de remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

5.1 Chez le constituant

5.2 Chez le bénéficiaire

6. Comptabilisation lors de la restitution par le bénéficiaire au constituant de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

6.1 Chez le constituant

6.2 Chez le bénéficiaire

7. Information en annexe

7.1 Chez le constituant

7.2 Chez le bénéficiaire

8. Date d'application

1. Champ d'application

1.1 Entités

Cet avis s'applique aux entreprises relevant du règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général, notamment aux sociétés commerciales, aux établissements de crédit et entreprises d'investissement et aux organismes d'assurance ¹ qui sont habilités à conclure des contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation tels que définis par l'ordonnance n° 2005-171 du 24 février 2005 simplifiant les procédures de constitution et de réalisation des contrats de garantie financière ².

¹ Entreprises régies par le code des assurances, organismes régis par le code de la mutualité et institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale

² Les articles L. 431-7-3 à L. 431-7-5 du code monétaire et financier ont notamment été créés par cette ordonnance.

1.2 Instruments

Le présent avis s'applique lorsque les biens donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation sont des instruments financiers entrant dans l'une des catégories suivantes :

- les actions et autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote, transmissibles par inscription en compte ou tradition ;
- les titres de créance qui représentent chacun un droit de créance sur la personne morale ou le fonds commun de créances qui les émet, transmissibles par inscription en compte ou tradition, à l'exclusion des effets de commerce et des bons de caisse ;
- les parts ou actions d'organismes de placements collectifs ;
- et tous instruments financiers équivalents à ceux mentionnés aux précédents alinéas, émis sur le fondement de droits étrangers.

Ces instruments seront dénommés "actifs donnés en garantie" dans les paragraphes suivants de l'avis concernant le constituant et "actifs reçus en garantie" dans les paragraphes suivants de l'avis concernant le bénéficiaire.

2. Principe général

Le constituant conserve l'essentiel des risques et avantages attaché à l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation, le bénéficiaire de ce contrat ayant l'obligation de restituer au constituant cet actif.

Lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie au bénéficiaire du contrat, le constituant enregistre une créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie ainsi transféré.

Cette créance est inscrite dans la catégorie d'origine de l'actif donné en garantie.

3. Comptabilisation initiale à la conclusion du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

Les montants des engagements donnés et reçus au titre des actifs donnés en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation et au titre des actifs reçus en garantie dans le cadre de ce contrat de garantie financière avec droit de réutilisation doivent être inscrits respectivement dans les comptes du constituant et du bénéficiaire selon les règles de présentation applicables au secteur d'activité concerné.

4. Comptabilisation lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

4.1 Chez le constituant

Lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie au bénéficiaire du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation, le constituant ne fait plus figurer cet actif à son bilan et enregistre une créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie ainsi transféré. Si l'actif transféré faisait l'objet d'une dépréciation à la date du transfert conformément aux règles d'évaluation qui lui sont applicables, le montant de cette dépréciation est reclassé dans un compte de dépréciation de la créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie ainsi transféré. Cette créance, et le cas échéant la dépréciation y afférente, sont enregistrées dans la catégorie d'origine de l'actif donné en garantie.

Les écritures d'engagements initialement constatées sont annulées pendant la durée de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie.

4.2 Chez le bénéficiaire

4.2.1 Comptabilisation du transfert de l'actif donné en garantie

Lors de la remise en pleine propriété de l'actif reçu en garantie, l'actif ainsi transféré par le constituant au bénéficiaire et la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif sont inscrits distinctement au bilan du bénéficiaire pour un montant égal au prix du marché de l'actif au jour de cette remise.

Les écritures d'engagements initialement constatées sont annulées pendant la durée de la remise en pleine propriété de l'actif reçu en garantie.

4.2.2 Comptabilisation de l'opération de réutilisation

Les dispositions en vigueur relatives à la comptabilisation de l'opération de réutilisation de l'actif reçu en garantie suite à sa remise en pleine propriété s'appliquent.

5. Comptabilisation à la date de clôture de la période en cas de remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

5.1 Chez le constituant

A la date de clôture de la période, la créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie est évaluée selon les règles applicables à la catégorie à laquelle appartient l'actif ainsi transféré.

Si le constituant constate un risque avéré de crédit lié à la situation dégradée du bénéficiaire, une dépréciation à hauteur du risque estimé est constatée conformément aux dispositions en vigueur.

L'estimation de la dépréciation doit tenir compte du risque de contrepartie sur le bénéficiaire, mais également de la valeur de l'actif donné en garantie, de la capacité du constituant à recouvrer la propriété de cet actif, ainsi que des accords de compensation entre les parties au contrat.

5.2 Chez le bénéficiaire

A la date de clôture de la période, l'actif reçu en garantie transféré par le constituant au bénéficiaire et la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif sont évalués pour un montant égal au prix de marché de l'actif à cette date, par la contrepartie d'un compte d'écart au bilan.

A la date de clôture de la période, lorsque l'actif reçu en garantie fait l'objet d'une utilisation par le bénéficiaire et ne figure plus à l'actif de son bilan, la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif est évaluée au prix que ce dernier a sur le marché à cette date par la contrepartie d'un compte d'écart au bilan. Les pertes latentes sur cette dette entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques.

En l'absence de dispositions particulières applicables aux entités disposant de règles spécifiques à leur secteur d'activité, les règles de comptabilisation et d'évaluation chez le bénéficiaire de l'actif reçu en garantie qui a été transféré et de la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif, telles que décrites ci-dessus, s'appliquent.

Les établissements de crédit et les personnes morales soumises aux dispositions du règlement n° 90 - 01 du Comité de la réglementation bancaire³ évaluent quant à eux la dette représentative de l'obligation de restitution des actifs reçus en garantie au prix de marché de ces actifs par contrepartie du compte de résultat, et les actifs reçus dans le cadre de contrats de garantie financière selon les règles applicables aux titres de transaction.

6. Comptabilisation lors de la restitution par le bénéficiaire au constituant de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

6.1 Chez le constituant

Lorsque le constituant recouvre la propriété de l'actif donné en garantie auprès du bénéficiaire, il réinscrit cet actif dans sa catégorie d'origine et solde en contrepartie la créance représentative de la valeur comptable de l'actif initialement transféré. Si cette créance a fait l'objet d'une dépréciation, le montant de celle-ci est reclassé dans un compte de dépréciation afférent à l'actif réinscrit dans sa catégorie d'origine.

Le cas échéant, des écritures d'engagements sont constatées si le contrat de garantie financière avec droit de réutilisation n'est pas arrivé à son terme.

³ modifié par le règlement n° 95-04 du 21 juillet 1995 du Comité de la réglementation bancaire et les règlements n° 2000-02 du 4 juillet 2000, n° 2002-01 du 12 décembre 2002 et n° 2005-01 du Comité de la réglementation comptable relatif à la comptabilisation des opérations sur titres.

6.2 Chez le bénéficiaire

Lorsque le bénéficiaire restitue au constituant l'actif initialement transféré en pleine propriété, l'actif faisant l'objet de cette remise est alors sorti du bilan du bénéficiaire et la dette représentative de

l'obligation de restitution de cet actif est soldée. Le montant afférent de l'écart d'évaluation figurant au bilan est définitivement constaté en résultat.

Le cas échéant, des écritures d'engagements sont constatées si le contrat de garantie financière avec droit de réutilisation n'est pas arrivé à son terme.

7. Information en annexe

7.1 Chez le constituant

Les informations suivantes doivent figurer dans l'annexe :

- nature des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation ;
- montant des engagements donnés au titre des actifs donnés en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation ;
- montant des actifs donnés en garantie remis en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.

7.2 Chez le bénéficiaire

Les informations suivantes doivent figurer dans l'annexe :

- nature des actifs reçus en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation ;
- montant des engagements reçus au titre des actifs reçus en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation ;
- montant des actifs reçus en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.

8. Date d'application

Les membres de l'Assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité proposent aux membres du Comité de la réglementation comptable que les dispositions relatives à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation soient applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006.

INDEX ALPHABETIQUE

	Articles
A	
Abondement (Plan d'épargne d'entreprise).....	444/42
Achats.....	443, 444/40, 446/60
Achats avec clause de réserve de propriété.....	313-3
Achats de devises à terme	444/47
Achèvement (Méthode à l')	380-1.2 (<i>définition</i>)
Acomptes (Voir aussi avances et acomptes)	442/23,444/40, 444/41
Actifs	
Définition	211-1
Critères d'identification des actifs incorporels	211-3
Critères généraux de comptabilisation	311-1
Comptabilisation des composants	311-2
Immobilisations incorporelles générées en interne.....	311-3
Evaluation – Règles générales	321-1 à 321-9
Coût d'acquisition des immobilisations corporelles	321-10 à 321-12
Coût de production des immobilisations incorporelles.....	321-13
Coûts ultérieurs	321-14
Coût d'acquisition des immobilisations incorporelles	321-15 à 321-18
Coût d'entrée des stocks.....	321-19 à 321-22
Coûts de sortie d'un actif.....	321-1.10
Donnés en garantie.....	373
Evaluation des actifs postérieurement à la date d'entrée ..	322-1, 322-2
Amortissement	322-4
Autres actifs	322-9
Biens fongibles.....	322-10
Dépréciation.....	322-5
Plus-value latente.....	322-2
Stocks.....	322-6 à 322-8
Actifs acquis en monnaie étrangère	342-1
Actifs acquis conjointement.....	321-8
Actifs autres que les immobilisations corporelles, incorporelles et les stocks	322-9

INDEX ALPHABETIQUE

Avantages économiques futurs	211-2
Avantages économiques futurs attendus	322-1
Actif amortissable	322-1
Actif circulant	211-1
Actif immobilisé	211-1, 531-2/2
Actifs (non-compensation)	130-2
Actionnaire défaillant.....	444-45
Actions	
Actions propres (régularisation des cours ou attribution aux salariés)	445/50
Avec bons de souscription (BSA).....	441-10
Actions propres (détenues en vue de réduire le capital.....	332-6 (<i>évaluation</i>)
Actions	432-1 (<i>compte 277</i>) 442/27 (<i>comptabilisation</i>) 531-3 (<i>annexe</i>)
Affacturage.....	446/61 et 62
Agencements et aménagements	442/21
Amortissements	
Absence ou insuffisance de bénéfice	311-5
Définition	322-1.1 à 11
Durée d'utilisation.....	342-1
Immobilisations libellés en devises.....	342-1
Modalités d'évaluation des amortissements (durée d'utilisation - durée d'usage.....	322-4
Montant amortissable	322-1.3
Plan et mode d'amortissement	322.4
Valeur actuelle	322-1.8
Valeur brute.....	322-1.5
Valeur d'usage	322-1.11
Valeur nette comptable	322-1.7
Valeur résiduelle	322-1.6
Valeur vénale	322-1.10
Annexe	532-2/3
Comptabilisation	441/14, 446/68, 447/78
Date de début.....	322-4.2
Modification de la base amortissable.....	322-4.6
Plan d'amortissement	322-4.3 et 6

INDEX ALPHABETIQUE

Amortissements des frais d'émission d'emprunt.....	361-3
Amortissement des logiciels acquis ou créés.....	331-3
Amortissement des primes de remboursement d'emprunt	361-2, 441/16
Amortissement des subventions d'investissement.....	362-1
Amortissements dérogatoires.....	322-2, 441/14, 446/68, 447/78
Amortissements des frais d'établissement.....	361-1
Amortissements des immobilisations mises en concession..	393-1
Annexe des comptes annuels	
Actions propres.....	531-3
Amortissement des primes de remboursement.....	531-3
Avances et crédits alloués aux dirigeants.....	531-3
Biens acquis ou produits conjointement pour un prix global	531-2/14
Capacité d'autofinancement.....	532-8
Certificats de valeur garantie.....	531-2/9
Changements de méthode, de réglementation, d'estimation erreur.....	531-1/4
Chiffre d'affaires (ventilation).....	531-2/15
Composition du capital social.....	531-3
Contrat à long terme.....	531-2/27
Coûts d'emprunt.....	531-2/13
Créances d'impôt / Report en arrière des déficits.....	531-2/14
Crédit-bail.....	531-2/9
Détail et justification des corrections / législation fiscale	531-2/18
Dettes – Provisions.....	532-3
Dispense d'informations.....	532-11 et 12
Ecart de conversion.....	531-2/14
Echéances – Tableau.....	532-3
Effectif.....	531-3
Emission d'OBSA.....	531-2/23
Emprunts.....	532-3
Engagements financiers.....	531-2/9
Entreprises liées.....	531-2/1
Etat de l'actif immobilisé.....	531-2/2
Etat des amortissements et provisions.....	531-2/3
Etat des échéances des créances et dettes.....	531-2/7

INDEX ALPHABETIQUE

Etat des provisions	531-2/4
Etat des stocks	531-2/6
Evènements postérieurs à la clôture	531-2/4
Fonds de commerce et fonds commercial	531-2/11
Frais de développement.....	531-2/10
Frais d'établissement – GIE	531-2/14
Incidences des évaluations dérogatoires fiscales sur le résultat	531-2/19
Informations significatives.....	531-1
Instruments financiers – Opérations financières	531-2/14
In-substance defearance	531-2/24
Intégration fiscale.....	531-3
Liste des sociétés dont l'entité retient au moins 10 %	531-3
Membres des organes dirigeants	531-3
Nombre et valeur nominale des actions et parts sociales..	531-3
OBSA	531-2/23
Opérations de fusions et assimilées.....	531-2/29
Portefeuille – titres – Tableau des filiales et participations	531-3
Prestations d'échanges publicitaires - Internet.....	531-2/28
Prime de remboursement.....	531-3
Principes généraux	130-4, 531-1
Produits à recevoir et charges à payer.....	531-2/14
Provision pour retraite.....	531-2/9
Produits et charges exceptionnels	531-2/14
Quote-part de résultat dans sociétés de personnes	531-2/14
Règles et méthodes comptables	531-1
Situation fiscale latente ou différée.....	531-2/20
Sociétés intégrées fiscalement.....	531-3
TIAP	531-2/21
Tableaux	
Tableaux des immobilisations.....	532-1
Tableaux des amortissements.....	532-2.1
Tableaux des dépréciations	533-2.2
Tableaux des provisions.....	532-3
Tableaux des échéances et dettes à la clôture de l'exercice	532-4

INDEX ALPHABETIQUE

Tableaux des filiales et participations	532-5
Tableaux de portefeuille de TIAP	532-6
Réévaluation.....	531-2/5
Apports.....	442, 445/45 (<i>immobilisations</i>)
Apports en nature. Traité d'apport	321-2
Apports en nature corporels ou incorporels isolés	321-2, 321-3
Apprentissage (taxe)	446/63
Approvisionnements	221-1, 443, 446/60
Arrondis.....	511-4
Associés.....	442, 444/45
Assurances.....	446/60 <i>frais accessoires d'achat,</i>
Autres fonds propres (Avances conditionnées)	130-2, 434-1
Avances	
au personnel	444-42
au dirigeants	531-3
consentie à une filiale.....	442/26
Avances consolidables	332-8,442/26 (- à un GIE)
Avances et acomptes.....	442/23 (<i>sur immobilisations</i>) 444/40 et 41 (<i>sur commandes</i>)
Avances remboursables	441/16
Avancement (Méthode à l')	380-1.3 (<i>définition</i>) 531-2/27 (<i>annexe</i>)
Avantages économiques futurs	211-2, 322-1, 322-4
Avoir (client, fournisseur).....	444/41,444/40
B	
Bail (droit au -).....	442/20
Baisse anormale et momentanée des cours	332-7
Banques (établissements financiers et assimilés)	445/51 (<i>comptabilisation</i>) 447/76 (<i>revenus</i>)
Bâtiments (constructions)	442 (<i>compte 213</i>)
Bénéfice (de l'exercice)	130-3, 313-2
Bénéfices (absence de -)	312-2
Bénéfices réalisés	313-2, 441-12 (<i>affectation</i>)
Biens	
Biens acquis ou produits pour un coût global	321-8
Biens acquis à titre gratuit.....	321-4

INDEX ALPHABETIQUE

Biens acquis par subvention.....	321-7
Biens acquis par échange	321-3
Biens acquis par rente viagere	321-6
Biens d'importance secondaire constamment renouvelés .	331-5
Biens de faible valeur.....	331-4
Biens d'occasion.....	444/46,447/77
Biens fongibles.....	322-10
Biens mis en concession.....	393-1
Bilan.....	130-2 (<i>définition</i>) 511-1 s. (<i>établissement et présentation</i>)
Comparabilité des comptes annuels	130-5
Bilan d'ouverture et bilan de clôture.....	130-2, 448/89
Bilan (modèles)	521-1 (<i>système de base</i>) et 521-2 (<i>liste</i>) 522-1 (<i>système abrégé</i>) et 523-1 (<i>système développé</i>)
Billets de fonds	444/40, 444/41
Bons de souscription.....	432-1 (<i>compte 1045</i>) 441/10 (<i>BSA</i>), 445/50 (<i>détenteur</i>) 444/48 (<i>émetteur</i>) 531-2/23 (<i>annexe</i>)
Brevets.....	331-2 (<i>valeur d'entrée</i>), 442/20 (<i>compte 205</i>), 446/61/65, 447/75
C	
Cadre comptable (<i>liste des comptes</i>).....	431-1
Caisse.....	445/53
Capacité d'autofinancement.....	532-8 (<i>détermination</i>) 532-9 et 10 (<i>tableau de financement</i>)
Capital individuel/social	441/10 (<i>comptabilisation</i>)
Réduction de capital.....	442/27
Libération du capital	444/45 (<i>versements anticipé - amortissement</i>)
Capitaux propres	230-1 (<i>variation des -</i>) 434-1 (<i>définition</i>) 441/10 (<i>comptabilisation</i>), 531-3

INDEX ALPHABETIQUE

Cautions.....	448 (<i>comptes spéciaux 8011 et 8021</i>) 532-5 (<i>tableau des filiales et participations</i>)
Provision pour caution	312-5
Certificat de valeur garantie.....	531-2.9
Cessions	
Cessions d'actifs.....	221-1 (<i>charges</i>), 222-1 (<i>produits</i>), 442, 446/67, 447/77
Cessions de TIAP	332-6
Cessions de titres évalués par équivalence	332-4
Cessions de valeurs mobilières de placement	332-9, 445/50, 446/66, 447/76, 447/77
Cessions entre établissements d'une même entreprise	441/18
Change (gains latents de)	312-6
Changements	
Changements de méthodes comptables.....	120-4, 130-5, 314-1 (<i>principe</i>), 380-1.9 (<i>méthode à l'avancement</i>) 531-1/4
Changements d'estimation et de modalités d'application.	314-2.1 (<i>principe</i>), 531-1/4
Changements d'options fiscales	314-2.2
Corrections d'erreurs.....	314-3
Permanence des méthodes.....	120-4
Charges	
Charges à payer	212-3 (<i>dinstinction avec provisions</i>) (<i>Comptes 428, 438</i>), 446, 531-2/14
Charges à répartir sur plusieurs exercices.....	444/48 361-3 (<i>frais d'émission d'emprunt</i>)
Charges constatées d'avance.....	444/48, 446, 211-1
Charges de personnel	446/64
Charges de sous-activité.....	321-21
Charges exceptionnelles.....	446/67, 531-2/14
Charges financières	321-3 (<i>coût de production</i>), 446/66
Charges directes/indirectes	321-3 (<i>coût de production</i>)
Charges sur exercices antérieurs	446/67
Charges (transfert de -).....	444/48, 447/79, 531-2/14
Chèques.....	445/51
Chiffre d'affaires.....	222-2 (<i>définition</i>) 531-2/15 (<i>ventilation</i>)

INDEX ALPHABETIQUE

Classification des comptes	434-1
Clause de réserve de propriété	313-3
Clients et comptes rattachés	444, 444/41 et 46
Clients - Retenues de garantie + avoir	444/41, (<i>compte 4117</i>)
Clients – Règlement judiciaire	311-6
Communautés d'intérêts (opérations faites en -)	392-2, 444, 446, 447
Comparabilité	120-1 (<i>principe général</i>) 120-4, 130-5 (<i>permanence des méthodes</i>)
Compensation des charges et produits de cession	332-6 (<i>TIAP</i>), 332-9 (<i>VMP</i>)
Compensation des plus ou moins values latentes	332-7 (<i>titres de placement</i>)
Compensation (principe de non -)	130-2 et 3, 130-5
Compensation (provisions et actifs à recevoir)	323-8
Composants... ..	311-2 (<i>principes et comptabilisation</i>)
Comptabilité	120-1 (<i>définition</i>) 410-2 (<i>documentation</i>) 410-3 (<i>chemin de révision</i>) 410-6 (<i>livres comptables</i>)
Comptabilité (tenue de la -)	410-1
Comptabilité en partie double	420-1
Comptabilité informatisée	410-4
Compte d'ordre sur immobilisations	442/21
Compte de l'exploitant	441/10, 445/53
Comptes	410 et suiv.
Comptes annuels	110-1, 130-1 (<i>définition</i>), 410-8 (<i>publication</i>) 511-1s. (<i>établissement et présentation</i>)
Comptes de capitaux	434-1, 441/10 à 18
Comptes d'immobilisations	434-1, 442/20 à 29
Comptes de charges	434-1, 446/60 à 69
Comptes de produits	434-1, 447/70 à 79
Comptes de stocks et en-cours	434-1, 443/31 à 39
Comptes de tiers	434-1, 444/40 à 49
Comptes financiers	434-1, 445/50 à 59
Comptes de répartition périodique des charges et des produits	444/48
Comptes de régularisation	434-1, 444/48, 531-2/14

INDEX ALPHABETIQUE

Comptes pro forma.....	130-5, 531-1/4
Comptes transitoires ou d'attente.....	444/47
Compte de résultat	130-3 (<i>définition</i>) 230-1 (<i>classement</i>) 511-1s. (<i>établissement</i>) 521-3, 521-4, 522-2, 522-3, 523-2, (<i>modèles</i>)
Concessions (- de service public)	211-1, 393-1 (<i>immobilisations faisant l'objet d'une concession</i>), 441-15 (<i>compte 156</i>) (<i>provisions pour renouvellement</i>), 442/22 (<i>comptabilisation</i>)
Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires	442-20 (<i>compte 205</i>)
Redevances perçues et versées.....	446/61/62, 447/75
Concours bancaires courants.....	441-16, 445-51
Conservation des documents comptables	410-2
Constructions.. ..	442/21, 321-10
Continuité de l'activité.....	120-1 (<i>principe</i>) 531-2/4
Contrats à long terme	380-1 (<i>principe</i>) 531-2/27
Contrats à terme	372-1
Contrats de couverture	372-2
Contrats de vente ferme (stocks)	322-7
Contrats en perte	312-8.1
Contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés.....	432-1 (<i>compte 6952</i>) 446/69
Conversion (écarts de -).....	312-6 (<i>gains latents de change</i>) 342-7, 444/47, 446/66, 447/76
Coopératives (ristournes provenant des excédents).....	447/75, 394-1 (<i>mandat</i>)
Corrections d'erreurs	314-3, 531-1/4
Cours de change.....	341-1, 342-7
Evaluation des titres cotés en devises	342-3
TIAP.....	332-6
Coûts	
Coûts d'acquisition (définition)	321-1
Coûts d'acquisition des actifs reçus à titre d'apport en nature	321-2, (<i>dans une opération fusion</i>)

INDEX ALPHABETIQUE

Coûts d'entrée des titres reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actifs	332-1
Coûts d'acquisition des actifs dans le cadre d'un échange ou apport d'actifs corporels ou incorporels.....	321-3
Coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle	321-10 et suiv.
Coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle	321-15 et suiv.
Coût d'entrée des stocks.....	321-19
Coût d'acquisition des stocks.....	321-20
Coût de développement.....	321-17
Coût de démantèlement / d'enlèvement et de restauration de site	321-10
Coûts d'emprunt.....	321-5
Coût historique principe.....	321-1
Coût historique (comptabilisation)	531-1
Coût moyen pondéré (titres)	332,2
Coût de production immobilisation.....	321-13
Coût de production logiciels	331-3, 331-8
Coût de production sous-activité.....	321-13
Coût de production stocks	321-21
Coûts de remplacement (composants)	321-14
Coûts ultérieurs	321-14 (<i>composant définition</i>)
Couverture (opérations de -)	332-7 (<i>sur titres</i>) 342-6 (<i>de change</i>) 372-2 (<i>à terme</i>)
Créances	
Créances (état des – et des dettes)	531-2/7
Créances (évaluation en monnaies étrangères)	312-6, 342-5, 444/47
Créances d'exploitation.....	444/41, 444/46
Créances douteuses	444/41
Créances irrécouvrables	446-65 (<i>comptabilisation</i>)
Créances pour emballages et matériel à rendre.....	444/40
Créances immobilisées.....	442/27 (<i>comptabilisation</i>)
Créances non déclarées (règlement judiciaire)	311-6, 313-4
Créances (rattachées à des participations)	442/26
Mobilisation de créances commerciales.....	445-51
Présentation des informations en annexe	532-4

INDEX ALPHABETIQUE

Crédit-bail.....	331-7 (<i>levée de l'option</i>) 442/26 446/61 et 62 (<i>redevances</i>),448/80, 531-2/9b,
Créditeurs divers	444/46
D	
Débiteurs divers	444/46
Découvert (bancaire).....	445-21, 445-51
Dépenses d'entretien.....	311-2 (<i>provisions pour gros entretien</i>), 446 (<i>charge</i>)
Dépenses	
Dépenses de création en interne.....	311-3 (<i>immobilisation</i>), 311-4 (<i>charge</i>)
Dépenses de développement	311-3 (<i>immobilisation</i>), 311-4 (<i>charge</i>)
Dépenses d'entretien	
provisions pour gros entretien.....	311-2
Dépenses immobilisables et non immobilisables.....	311-4
Autres dépenses.....	321-18 (<i>comptabilisation définitive</i>)
Dépenses de logiciels	331-3
Dépôts et cautionnements	442/27, 444/42 (<i>personnel</i>)
Dépréciation	
Dépréciation des immobilisations (corporelles et incorporelles)... ..	311-5, 322-5, 442-29, 443-39(<i>stocks</i>)
Dépréciation des immobilisations financières... ..	445-59
Définition	322-1.4
Comptabilisation : indices.....	322-5, 442/29 et 532-2/2
.test de dépréciation	
.comptabilisation	
.modification base amortissable	
Autres dépréciations des comptes de tiers	444-49
Autres dépréciations des créances.....	442/29
Autres dépréciations des immobilisations autres que les immobilisations corporelles, incorporelles et stocks	322-9
Autres dépréciations des instruments financiers	445/59
Autres dépréciations des stocks	322-6 et 7
Autres dépréciations des stocks en devises.....	342-4
Autres dépréciations des titres	442/29

INDEX ALPHABETIQUE

Autres dépréciations des titres de participation	332-3
Autres dépréciations des titres de placement	332-9
Autres dépréciations des titres immobilisés de l'activité de portefeuille – TIAP	332-5
Autres dépréciations des parts de GIE	332-8
Présentation des informations en annexe	532-2-2
Dérogations.....	120-2 (<i>cas exceptionnel</i>), 531-1/2
Désendettement de fait.....	371-2 (<i>opérations sur titres</i>) 531-2/24
Développement	
Coût de développement. Logiciel	311-3
Dettes.....	212-2, 212-3, 212-4 (<i>définition</i>), 312-1, 312-2, 312-3, 312-4, 312-5 (<i>comptabilisation</i>) 531-2/4, 531-2/7, 531-2/8, 532-4 (<i>état des échéances des créances et des dettes</i>)
Dettes assimilées aux emprunts	444/40, 444/46
Dettes d'exploitation	444/40, 444/46
Dettes évaluées en monnaie étrangère	312/6, 342-5, 444/47
Dettes fournisseurs	312-7
Dettes garanties par des sûretés réelles	531-2/8
Dettes provisionnées (ou charges à payer).....	446, 212-3 (<i>provision</i>)
Dettes rattachées à des participations.....	441/17
Devises – Disponibilités en devises	
Achat à terme couvert en devises – couvertures de change	342-6
Cours de change	342-7, 341-1
Comptabilisation (y compris emprunt et prêt)	312-6, 444/47
Evaluation à la clôture.....	342-5
Conversion des dettes et créances	
Différences des changes et conversion	
Immobilisations acquises en devises.....	342-1
Liquidités et exigibilités en devises à la clôture	342-7
Passifs en devises	323-1
Pertes latentes de change.....	342-6
Stocks en devises.....	342-4

INDEX ALPHABETIQUE

Différences de conversion.....	312/6, 342-5 (<i>règle générale</i>) 444/47, 446/66, 447/76 531-2/14
Différences de conversion (comptabilisation)	444/47, 446/66, 447/76
Documents comptables de synthèse.....	511-1s., 521-1s., 522-1s., 523-1s., 531-1s.
Droit au bail... ..	442/20 (<i>compte 206</i>)
Droits de mutation, honoraires ou commissions.....	321-10.1
Droit légal et contractuel.....	211-3
Droits du concédant	393-1, 442/22
Droits et valeurs similaires.....	442/20 (<i>compte 205</i>)
Droits d'auteur.....	350-1 (<i>charge</i>), 442/20 (<i>immobilisation</i>), 447/75
Droits incorporel	442/20 (<i>immobilisations incorporelles</i>)
E	
Écart de conversion (voir différences de change)	
Écart d'équivalence	432-1, 441/10 (<i>compte 107</i>)(<i>comptabilisation</i>)
Écart de réévaluation.....	350-1, 441/10, 531-2/5
Échange	
Échanges d'actifs corporels et incorporels isolés	321-3
Échanges – Transactions internet.....	321-9, 531-2/28, 410-5 (<i>plan de comptes</i>)
Écritures.....	420-1 (<i>partie-double</i>) 420-3 (<i>pièces justificatives</i>)
Effectif.....	531-3
Effets à payer.. ..	444/40
Effets remis à l'encaissement.....	445/51
Effets à recevoir à l'escompte.....	444/41, 444/51
Effets escomptés non échus	531-2/9
Effort de construction (participation)	446/63
Emballages.....	444/40, 444/41
Emprunts	
Emprunts en devises.....	342-6
Emprunts obligatoires	
Primes de remboursement.....	361-2

INDEX ALPHABETIQUE

Frais d'émission	361-3
Intérêts courus	441/16
Engagements... ..	448/80, 531-2/9
Engagements de retraite	335-1 (<i>provisions pour risques et charges</i>)
En cours de production (voir également stock)	443
Enregistrement des écritures	
Jour par jour	420-4
(Fonctionnement des livres)	410-7
(Plan de comptes)	410-5
Partie double.....	420-1
Pièces justificatives	420-3
Entités liées.....	442/25 et 26, 531-2/9
Entreprises en difficultés ou en règlement amiable	311-6, 531-2/25
Escomptes.....	441/41 et 446/60, 447/76 (- <i>obtenus</i>) 447/70 (- <i>accordés</i>)
Escomptes sur acquisitions d'immobilisations, stocks	321-10, 321-15, 321-20
État et autres collectivités publiques.....	444/44
Étude (achats d')	446/60
Évaluation des actifs à la date d'entrée	
Immobilisations corporelles	321-10
Immobilisations incorporelles	321-15
Stocks.. ..	321-19
Titres... ..	332-1s.
Évaluation postérieure des actifs.....	322-1s.
Évaluation postérieure des stocks	322-6
Évaluation des passifs à la date d'entrée.....	323-1s.
Évaluation postérieure des passifs	324-1
Événements postérieurs à la clôture.....	312-1, 313-5
Excédent brut d'exploitation.....	532-7 (<i>tableau des soldes intermédiaires de gestion</i>)
Exploitant individuel.....	441-10 (<i>compte</i>), 441-12 (<i>affectation du résultat</i>), 446-64 (<i>rémunération</i>)

INDEX ALPHABETIQUE

F	
Factures	
Factures à établir	444/41
Factures à recevoir	444/40, 446-60
Factures fournisseur	312-7
Fifo.....	321/20 (<i>stocks</i>), 332-2 (<i>titres</i>)
Fonctionnement des comptes	441 à 448
Fonds commercial.....	442/20 (<i>compte 207</i>), 531-2/11
Fonds propres.....	130-2, 434-1, 441
Formation professionnelle continue	446/63
Fournisseurs (et comptes rattachés).....	312-7, 444/40, 446, 442/23(<i>acompte versé</i>)
Frais	
Frais accessoires d'achat.....	446/60, 531-2/16
Frais d'acquisition des immobilisations.....	321-10, 321-15
Frais d'acquisition des stocks	321-19
Frais d'acquisition de logiciels - Frais de conception de logiciel.....	331-3
Frais d'actes, droits de mutation honoraires commissions	321-10, 321-15
Frais d'augmentation de capital	361-1
Frais d'établissement.....	361-1, 442/20
Frais d'émission de titres	361-1, 442/20
Frais d'émission d'emprunts	361-3, 531-2/13
Frais d'escomptes.....	444/41
Frais de dépôt (marque - brevet)	442/20
Frais financiers	
.sur période et fabrication des immobilisations	321-5
.sur stocks.....	321-19
Frais de recherche et développement	311-3, 442/20
Fusions.....	321-2.1, 442-20 (<i>mali</i>) Annexe 1 au règlement n°99-03
Champ d'application	§1
Principe d'inscription des apports/traité d'apport.....	§2
Définition	§3
Méthodologie d'évaluation des apports	§4

INDEX ALPHABETIQUE

Evènements de la période intercalaire	§ 5
Frais imputables sur la prime de fusion	§6
Confusion de patrimoine	§7
G	
Gains de change (voir Différences de conversion)	
Garantie donnée au client.....	532-2/8 (<i>annexe</i>)
Provisions pour garanties accordées	323-2
Retenues de garanties	446/61, 446/62
Gaz à effet de serre (comptabilisation quotas d'émission)	211-1
GIE.....	332-8 (<i>parts et avances de -</i>) 392-1, 441/17, 442/26 (<i>dettes et créances rattachées à un -</i>) 444/45, 446/65, 447/75 ,447/76 (<i>opérations faites en-</i>), 531-2.14
Gros entretien et grandes révisions	311-2 (<i>provisions pour -</i>)
I	
Image fidèle.....	120-1 (<i>principe</i>) 120-2 (<i>dérogation à -</i>)
Immobilisations	
Immobilisations constamment renouvelées	331-5
Immobilisations en cours	442/23, 447/72
Immobilisations louées en crédit-bail	331-7
Immobilisations financières et autres immobilisations financières	442/26, 442/27
Immobilisations mises en concession	393-1, 442/22
Immobilisations corporelles – Définition	211-1
- acquises pour des raisons de sécurité (environnement) .	321-10
Point de départ de l'attribution des coûts 321-11	
Composants	311-2
Coût d'acquisition	321-10
. prix d'achat	
. coûts directement attribuables	
. droits de mutation, frais d'actes, honoraires, commissions	
Coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site..	321-10

INDEX ALPHABETIQUE

Coûts non attribuables.....	321-12
Coûts de production	321-13
Coûts ultérieurs (remplacement, renouvellement)	321-14, 331-8.4
Evaluation des immobilisations à la date d'entrée.....	321-1.1
Evaluation des immobilisations postérieurement à la date d'entrée amortissement et dépréciation.....	322-1
Pièces détachées	321-14.3
- de rechange et sécurité	
Immobilisations financières	
Autres titres immobilisés (valeur à la clôture)	332-6
Titres immobilisés de l'activité portefeuille	332-5
Titres évalués par équivalence	332-4
Titres de participation	332-3
Titres de placement	332-9
Compensation des plus et moins-values	332-7
Immobilisations incorporelles – Définition	211-1
Immobilisations incorporelles générées en interne.....	311-3
Coût d'acquisition	321-15
.prix d'achat	
.coûts directement attribuables	
.droits de mutation, frais d'actes, honoraires, commission	
Coûts non attribuables.....	321-16
Coûts de développement	321-17
Droits incorporels – Comptabilisation	442/20
Identification des immobilisations	211-3
Immobilisations de faible valeur.....	331-4
Importance relative	120-2
Impôts sur les bénéfices et assimilés	334-1 (<i>détermination et taux</i>) 334-2 (<i>intégration fiscale</i>) 441, 444/44 (<i>comptabilisation</i>), 446/69, 531-1/5 (<i>modifications</i>) 531-2/17 (<i>répartition</i>) 531-2/20 (<i>- différés</i>)
Impôts, taxes et versements assimilés.....	444/44, 446/63
« In substance defeasance » (désendettement de fait)	371-2, 531-2/24
Indépendance des exercices	230-1, 313-1

INDEX ALPHABETIQUE

Indemnités de mutation – Sociétés à objet sportif	Annexe 2
Insuffisance de ressources.....	130-3
Installations générales.....	442
Instruments financiers.....	432-1, 445/52, 531-2/22
Opérations à terme fermes ou conditionnelles.....	372-1
Opérations de couverture	372-2
Opérations sur titres	371-1, 445/52, 531-2/22
Intégration fiscale.....	334-2 (<i>société mère</i>), 446/69, 531-3
Intéressement.....	444/42
Intérêts.....	331-1 (<i>évaluation</i>) 333-1 (<i>coût de production des immobilisations et stocks</i>), 441/11 (- <i>alloués aux associés</i>) 441/16, 442/27 (<i>courus</i>), 531-2/13
Intérêts intercalaires	331-1, 441/11, 531-2
Internet	
Coûts de création.....	331-8
Transactions / échanges.....	321-9
Inventaire comptable permanent.....	322-5, 322-6 (<i>valeurs d'inventaire - définition</i>), 332-3 (<i>titres de participation</i>), 443 s.
Valeur d'inventaire à la clôture.....	324-1, 446/603 (<i>variation des stocks</i>)
Document-Livre	410-8
L	
Langue et monnaie (nationale)	410-1
Liaison (compte de)	441/18
Licences.....	442/20 (<i>droits de -</i>) 446/65 (<i>quote part GIE</i>), 447/75 (<i>redevances dues, acquises</i>)
Liquidités.....	342-7, 445/53 (<i>caisse</i>)
Liste des comptes.....	432-1
Litiges.....	312-8
Livres comptables	410-5 à 8, 420-5

INDEX ALPHABETIQUE

Logiciels.....	331-3 (<i>coût de production</i>) 442/20 (<i>comptabilisation</i>) 446/65, 447/75 (<i>redevances dues, acquises</i>)
M	
Mandat (opérations faites pour le compte de tiers)	394-1
Marchandises... ..	221-1, 321-20 (<i>stocks</i>), 441, 444-40, 446/60 et 70
Marques.....	442/20 (<i>droits</i>) 446/65, 447/75 (<i>redevances dues, acquises</i>)
Marques créées en interne	
Matériel	
Matériel de bureau et informatique	442/21
Matériel de faible valeur	331-4
Matériel constamment renouvelé	331-5
Matériel hors service	331-6
Matières premières (et fournitures).....	443, 446
MATIF.....	372-1 à 372-3
Méthodes d'évaluation (voir évaluation)	321-1s., 323-1s. (<i>à la date d'entrée</i>) 322-1, 324-1 (<i>à la date d'arrêté</i>)
Méthode préférentielle	120-4 (<i>définition</i>) 335-1 (<i>retraites</i>) 380-1 (<i>contrats à long-terme</i>)
Moins-values latentes.....	322-2 (<i>règle générale</i>) 332-7 (<i>compensation des plus et moins values, baisse anormale et momentanée des cours</i>), 332-9,
O	
Obligations.....	441/16 (<i>emprunts obligataires</i>), 444/44 (- <i>cautionnées</i>), 531-3
Obligations émises par l'entreprise	
Prime d'émission.....	441/16
Prime de remboursement	361-2, 441/16
Frais d'émission	361-3
OBSA – OBSO.....	441/16, 444/48
Obligations similaires	323-2 (<i>évaluation des passifs</i>)
Opérations à terme	372-1

INDEX ALPHABETIQUE

Opérations de couverture	342-6, 372-2, 445/52
Options.....	372-2, 372-3
Ouvrages d'infrastructure	442
P	
Participation (titres de -)	332-3, 442
Participation dans un GIE et dans une société en participation	392-1, 332-8, 442/26
Participation des salariés.....	441/14, 441/16, 444/42, 446/27, 446/69
Passifs.....	130-2, 212-1s. (<i>définition des - externes</i>) 312-1s. (<i>comptabilisation des -</i>)
Définition	130-2, 212-1s.
Conditions de comptabilisation.....	312-1s.
Passif éventuel.....	212-4, 312-5
Permanence des méthodes	120-4, 130-5
Personnel (et comptes rattachés).....	444/42 (<i>comptabilisation</i>) 444/43 (<i>sécurité sociale et organismes sociaux</i>) 446/64 (<i>charges de -</i>)
Pertes à terminaison	312-8.1 (<i>contrats en perte</i>) 380-1.8 (<i>pertes sur contrats à long terme</i>) 531-2/27
Pertes de change.....	446/66
Perte de l'exercice	130-3 (<i>définition</i>), 441/12
Pièces détachées, de rechange, de sécurité	321-14
Pièces justificatives.....	420-3
Plan d'amortissement.....	322-1.3 (<i>définition</i>) 322-3, 322-4.6 (<i>évaluation</i>), 331-9
Plan de comptes	410-5, 431-1, 432-1, 433-1
Plus-value (latente)	322-2 (<i>définition</i>), 441/14 332-7 (<i>compensation avec moins-values, baisse anormale et momentanée des cours</i>), 332-9
Portage.....	531-2/9 a
Potentiel de services attendus	211-1 (<i>service public</i>)
Premier entré, premier sorti (FIFO).....	332-2 (<i>stocks + titres</i>)

INDEX ALPHABETIQUE

Prêts.....	442/27,442-26 (à des sociétés du groupe)
Primes.....	441/16, 441/10 (- liées au capital), 444, 531-3
Primes d'apport	441, 441/16, 531-1
Primes d'émission	361-3, 441/10, 444, 531-1
Primes de fusion.....	441/10, 444, 531-1, Annexe 1 au règlement n°99-03
Primes de remboursement d'emprunt	361-2 (amortissement des -) 441/16 531-3
Principes de la comptabilité.....	120-1 à 4
Principes comptables	
Principes d'autonomie des exercices	312-9, 313-1
Principes de comptabilité des comptes	120-1
Principes de continuité de l'exploitation.....	120-1
Principes d'importance relative	120-2, 531-1s.
Principes d'indépendance des exercices	312-9, 313-1
Principes d'intangibilité du bilan d'ouverture	130-2, 314-1s.
Principes de nominalisme	321-1
Principes de non compensation.....	130-2
Principes de permanence des méthodes	120-4, 130-5
Principes de prudence	120-3, 311-5, 313-2, 313-5, 322-2
Prix d'achat.....	321-2
Procédés.....	442/20 (compte 205) (comptabilisation), 446/65, 447/75 (redevances dues, acquises)
Procès.....	312-8 (provisions)
Production immobilisée	447/72
Production stockée et en cours.....	322-7, 442/23, 447/71
Produits.....	222-1, 447/70 à 79
Produits à recevoir.....	444/41, 531-2/14
Produits constatés d'avance	312-9, 323-9, 444/41, 444/48
Produits dérivés.....	531-2/22
Produit des activités courantes.....	531-2/15
Produits exceptionnels	447/77, 531-2/14
Produits financiers.....	447/76

INDEX ALPHABETIQUE

Produits finis, intermédiaires	322-7, 443, 447/70
Produits sur exercices antérieurs.....	447/77
Programmes pluriannuels de gros entretien ou de grande révisions	311-2 (<i>définition</i>),
Provisions pour dépréciation (voir dépréciation)	Voir « Dépréciation pour immobilisations »
Provisions – (ensemble)	
Comptabilisation – Compte.....	446/68
Définition	212-3
Distinction provision/passif éventuel.....	212-4, 312-5
Condition de comptabilisation	221-1, 312-1
. en cas d'absence ou insuffisance de bénéfice	312-2
. si absence de fiabilité suffisante.....	312-3
Evaluation – Règles générales	323-2
Dépenses à prendre en compte.....	323-3
Effet de l'impôt	323-4
Evènements futurs.....	323-6
Non compensation.....	323-7 et 8
Obligations uniques/similaires.....	323-2
Reprise des provisions.....	312-10
Provisions	
Provisions pour risques et pertes.....	313-5
Provisions pour pertes d'exploitation futurs – Non	312-8.3
Provisions pour escompte	444/41
Provisions pour garantie.....	323-2
Provisions pour perte à terminaison.....	380-1
Provisions pour perte de change	312-6, 342-5, 444/47
Provisions pour perte sur contrat	312-8.1
Provisions pour renouvellement (concessions)	393-1, 441/15
Provisions pour restructuration	312-8.2, 323-5
Provisions pour retraites.....	335-1, 441/15
Provisions pour risques de change	
gains latents de change.....	312-6
créance en devises.....	342-5
comptabilisation	444/47
Provisions comptabilisation	441/15

INDEX ALPHABETIQUE

Provisions sur opérations en devises.....	342-6
Provisions pour gros entretien et grandes révisions.....	311-2
Provisions réglementées.....	322-2, 441/14
Provisions pour hausse des prix.....	441/14
Provisions pour investissement.....	441/14
Provisions pour reconstitution de gisements spéciale de réévaluation.....	441/14
Prudence (principe de -).....	120-3
Quote-parts du résultat.....	444, 446, 447, 531-2/4
R	
Rabais, remises et ristournes (accordés, obtenus).....	444/40 et 41, 446/60, 447/70
Rachat d'actions (voir actions propres)	
Rattachement des produits et des charges.....	313-1
Redressement judiciaire (entreprises en difficulté)	311-6 (<i>créances non déclarées</i>) 313-4 (<i>remises ou réductions accordées</i>) 531-2/25
Réductions sur ventes (rabais, remises et ristournes obtenus)	
Réduction de capital.....	442/27
Réduction sur achats.....	444/40, 446/60
Réduction sur ventes.....	444/41, 447/70
Réduction obtenus sur achats.....	446/61 et 62
Réévaluation... ..	350-1, 441/10, 441-14, 521-1, 531-2/5
Régies d'avance et accreditifs.....	445/54
Régularité.....	120-2
Réméré.....	371-1, 531-2/26
Remise en état de site.....	321-10, 312-8
Rémunérations des dirigeants	531-3,446/64
Renouvellement d'immobilisations	311-2
Rentes viagères	321-2, 441/16
Report à nouveau	314-1s. (<i>changements de méthodes</i>), 441/11, 441/12
Report en arrière des déficits	444/44, 446/69, 531-2/14

INDEX ALPHABETIQUE

Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions	311-5 (<i>dépréciation</i>), 312-10 (<i>provision</i>), 441/15, 442/28, 442/29, 443/39 (<i>stocks</i>), 444/49 (<i>comptes de tiers</i>), 445/59 (<i>comptes financiers</i>), 447/78
Réserves.....	441, 444
Réserves de propre assureur.....	441/10 (<i>compte 10681</i>)
Réserve de propriété (Clause de)	313-3
Réserve spéciale de réévaluation	441/14
Restructurations	312-8.2, 323-5 (<i>contenu</i>), 441-15
Résultat.....	230-1 (<i>définition</i>), 441/12, 448/88
Résultat en instance d'affectation	441/12, 448/88
Résultat à l'avancement	380-1.3s. (<i>contrats à long terme</i>)
Résultat à l'achèvement	380-1.2, 531-2/27
Retraites (voir provision pour retraites)	
S	
Salaires (taxes et participations assises sur les -).....	444/42, 446s.
Sécurité sociale (et comptes rattachés)	444/43
Services extérieurs	446/61/62
Sincérité	120-2
Situation nette	434-1
Sociétés en participation (Opérations faites en)	391-1 (<i>règles générales</i>) 441/17 et 18, 442/26, 444/45.1 et 2, 446/65 et 447-75 (<i>comptabilisation</i>) 441/17 et 18 (<i>créances et dettes</i> <i>rattachées à des -</i>) 531-2/14
Sol, sous-sol, sur-sol	442/21
Soldes intermédiaires de gestion	532-7 (<i>tableau des -</i>)
Sous-activité	321-21
Sous-traitance	446/61 et 62
Stocks	
Coût d'entrée – Règle générale.....	321-19
Coût d'acquisition	321-20
Coût de production.....	321-21
Méthodes de détermination du coût	321-22
Coût moyen pondéré – Fifo	

INDEX ALPHABETIQUE

Coûts standards	
Prix de détail	
Evaluation postérieure – Règle générale.....	322-6
Contrats de vente ferme	322-7
Méthodes exceptionnelles	322-8
Stocks acquis avec clause de réserve de propriété.....	313-3
Stocks détenus à l'étranger	342-4
Stocks en consignation, en dépôt	443/38
Frais financiers sur stocks	321-19
Pertes et gaspillages	321-19
Sous-activité.....	321-13, 321-21
Inventaire permanent.....	443/31, 32, 35, 37
Inventaire intermittent.....	446/603
Tableaux des stocks.....	531-2/6
Structure décimale des comptes.....	433-2
Subventions d'équilibre	444/44
Subventions d'exploitation	444/44, 447/74
Subventions d'investissement ou d'équipement	321-7, 362-1, 441/13, 444/44, 447/77
Système abrégé	432-1, 511-7, 522-1s.
Système de base	432-1, 511-7, 521-1s.
Système développé.....	432-1, 523-1s.
Systemes informatisés.....	420-5
T	
Tableau de financement	532-9 et 10
Tableau des filiales et participations.....	531-3, 532-5,532-6
Tableau des soldes intermédiaires de gestion (système développé).	532-7
Tableau des emplois et des ressources.....	532-9, 532-10
Taux d'impôts	334-1
Taxes et participations assises sur les salaires	444/44, 446/63
Taxes sur la valeur ajoutée et taxes assimilées	444/40, 41 et 44
TVA intracommunautaire	432-1 (<i>compte 4452</i>), 444/44
TVA : décalage d'un mois	444/44
Terrains.....	442/21
Terrains de gisement	442/21
Test de dépréciation	322-5-1 (<i>définition</i>)

INDEX ALPHABETIQUE

Titres de portefeuille	
Titres acquis cédés avec une clause de réméré	371-1
Titres autres que les titres de participation et TIAP (évaluation)	332-6
Titres faisant l'objet de cession partielle (évaluation)	332-2
Titres côtés et en devises.....	342-3
Titres de participation	341-1
Titres de placement	322-2 (<i>plus values latentes</i>), 332-9
Plus-values latentes	332-9
Charges (comptes)	446/66 et 67
Compte de tiers et compte financier	444/46, 445/50
Produits	445/50, 446/76, 447/77
Reprise de dépréciations	445/59
Reprises de provisions	442/29, 445/59
Titres en devises	342-2 (<i>autres titres immobilisés</i>)
Titres faisant l'objet d'une couverture	332-7
Titres immobilisés	332-1, 332-7 (<i>plus values latentes</i>) 342-3
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille – TIAP	
Comptabilisation	332-1 et s
Cession	447/77
Charge	446/67
Dépréciation	332-5
Achat de titres	
Coût d'entrée.....	321-1
Evaluation	
.par équivalence.....	332-4
.règles générales	332-1
.à la clôture	322-2
Baisse anormale et momentanée du cours	332-7
Part dans un GIE	332-8, 392-1, 442/26
Traité d'apport	321-2 et Annexe 1
Transactions avec clause de réserve de propriété	312-1
Transferts de charges	444/48, 446, 447/79, 531-2/14

INDEX ALPHABETIQUE

U	
Utilisation d'un actif	322-1
V	
Valeur actuelle	322-1.8 (<i>définition</i>) 322-5 (<i>test de dépréciation</i>) 531-2/3 (2)
Valeur d'apport	321-2
Valeur brute.....	322-1.5 (<i>définition</i>), 322-10 (<i>biens fongibles</i>)
Valeur d'échange	321-3
Valeur d'entrée.....	321-1 (<i>définition</i>)
Valeur d'inventaire.....	(<i>définition</i>)
Valeur d'usage	322-1.11 (<i>définition</i>)
Valeur d'utilité (titres)	332-3
Valeur nette comptable	322-1.7 (<i>définition</i>), 322-5 (<i>test de dépréciation</i>) 332-4 (<i>titres</i>)
Valeur résiduelle	322-1.6 (<i>définition</i>)
Valeur vénale	322-1.10 (<i>définition</i>), 531-2/3 (2)
Valeurs mobilières	444s., 445s., 446s.
Valeurs mobilières de placement	445/50, 446/66, 446/67, 447/67, 447/77
Valeurs mobilières immobilisées (voir Titres de participation et autres titres immobilisés -TIAP)	
Variation des stocks	443, 446 (<i>compte 603</i>), 447/71
Ventes.....	444/41, 447/70,
Ventes à réméré.....	371-1, 531-2
Ventes de marchandises	447/70
Ventes de prestations de services.....	447/70
Ventes de produits fabriqués.....	447/70
Virements internes	445/58