AUTORITÉ DES NORMES COMPTABLES

Version en date du 26 novembre 2014

RECUEIL

DES NORMES COMPTABLES FRANÇAISES
comptes annuels

Règlement n°2014-03 relatif au Plan général comptable

RECUEIL DES NORMES COMPTABLES FRANCAISES

Objectifs du recueil des normes comptables françaises

Le présent recueil a pour objectif de rassembler, dans un document exhaustif et pratique, l'ensemble des textes comptables émis par les institutions en charge de la normalisation comptable (Conseil National de la Comptabilité, CNC, et Comité de la Réglementation Comptable, CRC, puis Autorité des Normes Comptables, ANC, depuis l'ordonnance du 22 janvier 2009) pour faciliter l'accès au droit comptable par les utilisateurs qui ont ainsi, à leur disposition, l'intégralité des références sur un sujet donné, dans un outil lisible et accessible à tous (praticiens, enseignants et étudiants, préparateurs des comptes…).

Nature des textes repris et intégrés dans le recueil

Ce recueil a été établi à partir de l'ensemble des dispositions du corpus comptable français applicable aux comptes annuels textes produits depuis le règlement CRC n° 99-03 relatif au Plan Comptable Général, communément dénommé PCG 1999, mais également dans des textes antérieurs.
Les textes ainsi recensés sont :

- le PCG et ses annexes,
- les règlements autonomes de l'ANC,
- les recommandations du CRC et de l'ANC,
- les avis du CNC,
- les notes de présentation des avis,
- les notes d'information de l'ANC,
- les communiqués, les prises de position du CNC.

Présentation du recueil

Le recueil comporte **deux niveaux** de textes :

- D'une part, les dispositions réglementaires déclinées en **articles,** issues :
  - des anciens articles du PCG et de ses cinq annexes,
  - des quelques règlements autonomes qui n'ont pas été conçus, lors de leur conception, pour s'insérer dans la structure du PCG 99.

  Ces dispositions forment le nouveau règlement ANC n° 2014-XX relatif au PCG abrogeant le règlement CRC n° 99-03 relatif aux comptes annuels.

• D'autre part, ces articles sont complétés des dispositions issues de textes non réglementaires de l'ancien Conseil National de la comptabilité (CNC) et maintenant de l'ANC, sous forme de **commentaires typographiquement identifiables**.

Niveaux de texte dans le recueil	Origine des dispositions contenues dans chaque niveau de texte
ARTICLES (valeur réglementaire)	- Anciens articles du PCG - Dispositions contenues dans les règlements autonomes du CRC (annexes au PCG) et de l'ANC
COMMENTAIRES (valeur non réglementaire)	- Recommandations du CNC et de l'ANC - Avis du CNC (pris en Assemblée Plénière ou en Comité d'Urgence) qui déclinent les modalités d'application de la règle à laquelle ils se rapportent - Notes de présentation des avis CNC ou des règlements ANC qui illustrent, donnent des exemples ou des schémas d'écritures - Dispositions contenues dans les communiqués, les prises de position et les notes d'information

Principe général de reprise des textes dans le recueil

Le présent recueil de normes comptables françaises a été élaboré **à droit constant.** Par conséquent :

• Le statut juridique des dispositions originellement réglementaires ou non réglementaires est strictement maintenu.

- Les dispositions réglementaires font partie du corpus d'articles ;
- Les dispositions non réglementaires sont insérées en commentaires.

• La rédaction des textes, qu'ils soient de nature réglementaire ou non réglementaire, a été fidèlement reprise, sans ajout, retrait ou modification, exception faite des références internes à des textes ayant été, entre temps, modifiées.

Modalités de reprise des textes réglementaires

• Certains articles du PCG ont été scindés pour plus de clarté ;

• Les règlements autonomes non prévus à l'origine pour s'insérer dans le PCG, ont été découpés de manière linéaire, en article, pour intégrer la structure du nouveau PCG.

Modalités de reprise des textes non réglementaires

Les textes non réglementaires ont été repris dans le recueil selon deux modalités possibles :

• **Par extrait significatif** sous les articles que ces dispositions concernent, afin d'atteindre l'objectif de regrouper l'ensemble des dispositions concernant un sujet donné à un même endroit. Cette modalité de reprise concerne les avis du CNC dits « généraux » ayant généralement donné lieu à règlement du CRC (tel que l'avis CNC n° 2004-15 sur les actifs, ou l'avis CNC n° 00-01 sur les passifs) et les notes de présentation qui les accompagnent. Ainsi :

- les définitions, les champs d'application, les explications et les exemples ont été repris et insérés en commentaires sous l'article qu'ils concernent ;
- les dispositions relatives aux comptes consolidés n'ont pas été expurgées et sont insérées afin que le lecteur puisse avoir une vision comparative de l'élaboration des deux jeux de comptes sur certains points techniques ;

- les schémas d'écritures contenus dans les avis ou les notes de présentation ont également été repris mais en annexe du titre qu'ils concernent ;
- en revanche, les éléments de contexte, les dispositions transitoires et les dispositions de première application n'ont généralement pas été repris.

Il faut noter que les dispositions non reprises ne sont en aucun cas perdues compte tenu du fait que ces textes perdurent dans leur forme juridique originelle. Dans tous les cas, la référence du document, à l'origine du commentaire, est mentionnée permettant de se reporter au texte intégral.

- **In extenso**, intégrés dans la structure du recueil. Cette modalité de reprise concerne :
  - les recommandations ;
  - les avis du CNC dits « spécifiques », postérieurs à 1999, dont l'objet est l'application des dispositions générales à des points particuliers. Ces textes n'ont pas donné lieu à règlement du CRC et ont été repris fidèlement en termes de typographie (respect des paragraphes en maigre et en gras) ;
  - les positions, les communiqués et les notes d'information.

Structure du recueil des normes comptables françaises

Le recueil de normes comptables françaises s'articule autour d'une architecture générale en **4 grands livres** divisés en titres, chapitres, sections, sous-sections :

LIVRE I : **PRINCIPES GENERAUX APPLICABLES AUX DIFFERENTS POSTES DES DOCUMENTS DE SYNTHESE**	**Titre Ier** **Titre II** **Titre III** **Titre IV** **Titre V**	Objet et principes de la comptabilité L'actif Le passif Actifs et passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères Les produits et les charges
LIVRE II : **MODALITES PARTICULIERES D'APPLICATION DES PRINCIPES GENERAUX**	**Titre VI** **Titre VII**	Dispositions et opérations de nature spécifique Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées
LIVRE III : **MODELES DE COMPTES ANNUELS**	**Titre VIII**	Documents de synthèse
LIVRE IV : **FONCTIONNEMENT ET PLAN DE COMPTES**	**Titre IX**	Tenue, structure et fonctionnement des comptes

La numérotation des articles à trois chiffres tient compte de ce découpage :
- le premier chiffre indique le titre ;
- le deuxième chiffre indique le chapitre ;
- le troisième chiffre indique la section.

Le découpage des sections en sous-sections est sans incidence sur la numérotation qui reste à 3 chiffres.

Quand il y a lieu, des commentaires sont placés sous les articles qu'ils concernent pour éclairer la règle.

Figurent en début du recueil les dispositions comptables du code de commerce qui sont issues :
- de la « loi comptable » n° 83-353 du 30 avril 1983 relative à la transposition relative aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés de la IVème directive, codifiée aux articles L.123-12 à L.123-28 ;

- et du « décret comptable » n° 83-1020 du 29 novembre 1983, codifiées dans la partie réglementaire du code de commerce aux articles R.123-172 à R.123-208.

Les dispositions insérées dans des lois ou dans des codes qui donnent la définition ou le régime juridique des opérations que les dispositions comptables traitent, sont reprises dans un encadré typographiquement identifiable sous l'article qu'elles concernent.

Enfin, à la fin du recueil, sont rassemblées **trois tables de concordance** permettant de se retrouver dans la nouvelle présentation :

- une première table permet de trouver, à partir des anciennes références du PCG, les nouveaux articles du recueil ; cette table sera particulièrement utile pour convertir les références non actualisées au PCG et qui se trouvent dans d'autres textes réglementaires (notamment les textes fiscaux) ;
- une deuxième table permet de retrouver les anciennes références du PCG à partir de la nouvelle numérotation,
- une troisième table référence les textes non réglementaires repris dans ce recueil, avec mention de leur(s) emplacement(s).

Table des matières

RECUEIL DES NORMES COMPTABLES FRANCAISES 1

Objectifs du recueil des normes comptables françaises 1
Nature des textes repris et intégrés dans le recueil 1
Présentation du recueil 1
Principe général de reprise des textes dans le recueil 2
Modalités de reprise des textes réglementaires 2
Modalités de reprise des textes non réglementaires 2
Structure du recueil des normes comptables françaises 3
Table des matières 5
CODE DE COMMERCE 12
PARTIE LEGISLATIVE 12
PARTIE REGLEMENTAIRE 14

LIVRE I : PRINCIPES GENERAUX APPLICABLES AUX DIFFERENTS POSTES DES DOCUMENTS DE SYNTHESE 20

TITRE I – OBJET ET PRINCIPES DE LA COMPTABILITE 20
CHAPITRE I – OBJET DE LA COMPTABILITE 20
Section 1 – Champ d'application 20
Section 2 – Définition des comptes annuels 20
CHAPITRE II – PRINCIPES DE LA COMPTABILITE 21
Section 1 – Principes d'établissement des comptes annuels 21
Sous-section 1 – Image fidèle 21
Sous-section 2 – Comparabilité et continuité d'activité 21
Sous-section 3 – Régularité et sincérité 21
Sous-section 4 – Prudence 21
Sous-section 5 – Permanence des méthodes 21
Section 2 – Méthodes comptables, changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs, options fiscales 22
Sous-section 1 – Méthodes comptables et changements de méthodes comptables 22
Sous-section 2 – Changements d'estimation et de modalités d'application 24
Sous-section 3 – Changements d'options fiscales 24
Sous-section 4 – Corrections d'erreurs 25
Sous-section 5 – Informations à fournir 25
TITRE II – L'ACTIF 26
CHAPITRE I – ACTIFS NON FINANCIERS 26
Section 1 – Définitions 26
Sous-section 1 – Actifs incorporels 27
Sous-section 2 – Actifs corporels 28
Sous-section 3 – Stocks 28

Sous-section 4 –Charges constatées d'avance 28
Section 2 – Conditions d'inscription à l'actif 28
Sous-section 1 – Conditions générales 28
Sous-section 2 – Dispositions particulières 31
Section 3 – Evaluation des actifs à la date d'entrée dans le patrimoine 32
Sous-section 1 – Dispositions générales 32
Sous-section 2 – Coût d'entrée des immobilisations corporelles 34
Sous-section 3 – Coût d'entrée des immobilisations incorporelles 39
Sous-section 4 – Coût d'entrée des stocks 41
Section 4 – Evaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée 43
Sous-section 1 – Définitions et principes 43
Sous-section 2 – Comptabilisation des immobilisations décomposables 47
Sous-section 3 – Modalités d'évaluation des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles 48
Sous-section 3 – Modalités d'évaluation des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles 50
Sous-section 4 – Evaluation et dépréciation des stocks 53
Sous-section 5 – Modalités d'évaluation applicables aux actifs autres que les immobilisations incorporelles, corporelles et stocks 53
Sous-section 6 – Réévaluation 54
CHAPITRE II – ACTIFS FINANCIERS 54
Section 1 – Titres immobilisés 54
Section 2 – Titres de placement 60
Section 3 – Opérations sur titres 60
Sous-section 1 – Ventes à réméré 60
Sous-section 2 – Opération de désendettement de fait 61
Section 4 – Opérations à terme fermes ou conditionnelles 61
Sous-section 1 – Enregistrement des contrats 61
Sous-section 2 – Opérations de couverture 62
Sous-section 3 – Autres opérations 62
ANNEXES AU TITRE II 63
ANNEXE II 82
Schéma de comptabilisation des dépenses afférentes à l'acquisition ou à la production d'une immobilisation 82

ACTIF 82

CHARGES 82

- OPERATIONS INCIDENTES POUVANT INTERVENIR AVANT OU PENDANT LA CONSTRUCTION OU L'AMENAGEMENT DE L'IMMOBILISATION CORPORELLE (CHARGES-PRODUITS) 82
TITRE III – LE PASSIF 85
CHAPITRE I – CAPITAUX PROPRES 85
Section 1 – Capital social 85
Section 2 – Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres . 86

Section 3 – Provisions réglementées 86
CHAPITRE II – PASSIFS 87
Section 1 - Définition des passifs 87
Section 2 – Comptabilisation des passifs 89
Sous-section 1 – Critères de première comptabilisation 89
Sous-section 2 – Applications 90
Section 3 – Evaluation des passifs 93
Sous-section 1 – Evaluation des passifs à la date d'entrée 93
Sous-section 2 – Evaluation des passifs postérieurement à leur date d'entrée 97
Sous-section 3 – Applications à certaines situations pratiques 97
Section 4 – Pensions, retraites et versements similaires 98
Section 5 – Coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site 135
ANNEXE AU TITRE III 144
TITRE IV – ACTIFS ET PASSIFS DONT LA VALEUR DEPEND DES FLUCTUATIONS DES MONNAIES ETRANGERES 145
CHAPITRE I – REGLE GENERALE 145
CHAPITRE II – REGLES SPECIFIQUES 145
TITRE V – CHARGES ET PRODUITS 148
CHAPITRE I – DEFINITIONS 148
Section 1 – Charges 148
Section 2 – Produits 148
Section 3 – Résultat 151
Section 4 – Impôts et taxes 151
Section 5 – Impôts sur les résultats 151

LIVRE II : MODALITES PARTICULIERES D'APPLICATION DES PRINCIPES GENERAUX 153

TITRE VI – DISPOSITIONS ET OPERATIONS DE NATURE SPECIFIQUE 153
CHAPITRE I – DISPOSITIONS DE NATURE SPECIFIQUE 153
Section 1 – Logiciels 153
Section 2 – Sites internet 156
Section 3 – Indemnités de mutations versées par les sociétés à objet sportif .. 158
Sous-section 1 – Définition et conditions de comptabilisation 158
Sous-section 2 – Echanges de joueurs 159
Sous-section 3 – Amortissement 160
Sous-section 4 – Modalités de dépréciation 160
Sous-section 5 – Indemnités de mutation reçues 160
Section 4 – Prime de partage des profits 161
Section 5 – Quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées 163
Sous-section 1 – Comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre 165
Sous-section 2 – Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « production » 167
Sous-section 3 – Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « négoce » 169

Sous-section 4 – Comptabilisation de l'amende 170
Sous-section 5 - Comptabilisation des unités autres que les quotas d'émission de gaz à effet de serre 171
Sous-section 6 - Suivi des quotas et des autres unités en comptabilité matière 172
Sous-section 7 – Informations en annexe 172
Section 6 – Certificats d'économies d'énergie 173
Sous-section 1 – Traitement comptable des obligations d'économies d'énergie : comptabilisation d'un passif lié aux ventes d'énergie 175
Sous-section 2 - Traitement comptable des certificats d'économies d'énergie : comptabilisation en stocks 176
Sous-section 3 – Comptabilisation du versement au Trésor public 181
Sous-section 4 –Informations en annexe 181
CHAPITRE II – OPERATIONS DE NATURE SPECIFIQUE 181
Section 1 – Opérations faites en commun et pour le compte de tiers 181
Sous-section 1 – Sociétés en participation 181
Sous-section 2 – GIE 182
Sous-section 3 – Concession de service public 182
Sous-section 4 – Opérations faites pour le compte de tiers 183
Section 2 – Contrats long terme 183
Sous-section 1 - Définition 183
Sous-section 2 – Comptabilisation 185
Sous-section 3 – Informations en annexe 188
Section 3 – Opérations de fiducie 188
Sous-section 1 – Constitution de la fiducie 188
Sous-section 2 - Fonctionnement de la fiducie 193
Sous-section 3 – Fin de la fiducie 194
Sous-section 4 – Informations en annexe 194
Section 4 – Plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et plans d'attribution d'actions gratuites aux salariés 195
Sous-section 1 – Champ d'application 195
Sous-section 2 – Fait générateur de l'obligation et conditions d'existence d'un passif 200
Sous-section 3 – Contrepartie à l'obligation de remise 201
Sous-section 4 – Comptabilisation et évaluation du passif 202
Sous-section 5 – Comptabilisation des actions acquises ou détenues en vue de leur attribution 202
Sous-section 6 – Comptabilisation des frais liés à l'élaboration des plans d'attribution gratuite d'actions et des options de souscription d'actions 203
Sous-section 7 – Informations à fournir en annexe 203
Section 5 – Contrats de garantie financière 203
Sous-section 1 – Champ d'application 203
Sous-section 2 – Principe général 205
Sous-section 3 – Comptabilisation initiale à la conclusion du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation 206
Sous-section 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 207
Sous-section 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 208
Sous-section 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 210

Sous-section 7 – Information en annexe 211
Section 6 – Opérations avec une entreprise en redressement judiciaire 211
Section 7 – Activités d'échanges dans le cadre de transactions internet 212
CHAPITRE III – AUTRES AVIS NON REPRIS DANS UN REGLEMENT 213
Section 1 - REACH 213
Section 2 - Licence UMTS 221
Section 3 - Actifs acquis et reçus par les musées 222
Section 4 - Droits d'exploitation audiovisuelle cédés à titre gratuit 227
Section 5 - Redevances de fortage 229
Section 6 - Contribution financière relative aux coûts unitaires supportés pour l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers (DEEE) 234
Section 7 - Certificats de valeur garantie, bons de cession de valeur garantie et instruments assimilés 241
ANNEXES AU TITRE VI 244
TITRE VII – COMPTABILISATION ET EVALUATION DES OPERATIONS DE FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES 274
CHAPITRE I – CHAMP D'APPLICATION 274
CHAPITRE II – PRINCIPE D'INSCRIPTION DES APPORTS DANS LES COMPTES DE LA SOCIETE BENEFICIAIRE 277
CHAPITRE III – DEFINITIONS 277
CHAPITRE IV - METHODOLOGIE D'EVALUATION DES APPORTS 277
Section 1 - Analyse de la situation de contrôle au moment de l'opération 278
Section 2 - Détermination du sens des opérations 280
Sous-section 1 - Opérations à l'endroit 280
Sous-section 2 - Opérations à l'envers 280
Section 3 - Principe de détermination de la valeur d'apport 281
Section 4 - Détermination des valeurs individuelles des apports 283
Sous-section 1 – Détermination des apports à la valeur réelle 283
Sous-section 2 – Détermination des apports à la valeur comptable 286
Section 5 - Traitement du boni et du mali de fusion 287
Sous-section 1 - Traitement du boni de fusion 288
Sous-section 2 - Traitement du mali pour les opérations évaluées à la valeur comptable 288
CHAPITRE V - ÉVENEMENTS DE LA PERIODE INTERCALAIRE 292
Section 1 - Traitement de la perte de rétroactivité 292
Section 2 - Traitement des opérations réciproques 293
Sous-section 1 - Opérations n'affectant pas le résultat 293
Sous-section 2 - Opérations affectant le résultat 293
CHAPITRE VI - FRAIS IMPUTABLES SUR LA PRIME DE FUSION 294
CHAPITRE VII – CAS PARTICULIER DE L'OPERATION DE CONFUSION DE PATRIMOINE 294
CHAPITRE VIII – INFORMATIONS DEVANT FIGURER EN ANNEXE 295
ANNEXES AU TITRE VII 296

LIVRE III : MODELES DE COMPTES ANNUELS 301

TITRE VIII – DOCUMENTS DE SYNTHESE 301
CHAPITRE I – REGLES D'ETABLISSEMENT ET DE PRESENTATION DES COMPTES ANNUELS 301
CHAPITRE II – MODELES DE COMPTES ANNUELS : BILAN ET COMPTES DE RESULTAT 302
Section 1 – Système de base 302
Sous-section 1 – Modèle de bilan en tableau 302
Sous-section 2 – Modèle de bilan en liste avant répartition 307
Sous-section 3 – Modèle de compte de résultat en tableau 310
Sous-section 4 – Modèle de compte de résultat en liste (produits et charges hors taxes) 312
Section 2 – Système abrégé 314
Sous-section 1 – Modèle de bilan avant répartition 314
Sous-section 2 – Modèle de bilan après répartition 315
Sous-section 3 – Modèle de compte de résultat en tableau 316
Sous-section 4 – Modèle de compte de résultat en liste 316
Section 3 – Système développé 318
Sous-section 1 – Modèle de bilan 318
Sous-section 2 – Modèle de compte de résultat 322
CHAPITRE III – MODELES DE COMPTES ANNUELS : ANNEXE 324
Section 1 – Contenu de l'annexe 324
Sous-section 1 – Règles et méthodes comptables 324
Sous-section 2 – Informations relatives aux opérations inscrites au bilan et au compte de résultat 325
Sous-section 3 – Informations relatives aux opérations non inscrites au bilan 332
Section 2 – Informations de l'annexe présentées sous forme de tableau 338
Sous-section 1 – Système de base 338
Sous-section 2 – Système développé 345
CHAPITRE IV – COMPTES INTERMEDIAIRES 355

LIVRE IV : TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES 362

TITRE IX – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES 362
CHAPITRE I – ORGANISATION DE LA COMPTABILITE 362
Section 1 – Principes généraux 362
Section 2 – Livres comptables 362
CHAPITRE II – ENREGISTREMENT 363
Section 1 – Principes généraux 363
Section 2 – Pièces justificatives 363
CHAPITRE III – PLAN DE COMPTES 364
Section 1 – Cadre comptable 364
Section 2 – Plan de comptes général 365

Section 3 – Règles d'établissement d'un plan de comptes 385
Section 4 – Classification des comptes 386
CHAPITRE IV – FONCTIONNEMENT DES COMPTES 387
Section 1 – Comptes de capitaux : capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées (Classe 1) 387
Section 2 – Comptes d'immobilisations (Classe 2) 392
Section 3 – Comptes de stocks et en-cours (Classe 3) 396
Section 4 – Comptes de tiers (Classe 4) 397
Section 5 – Comptes financiers (Classe 5) 406
Section 6 – Comptes de charges (Classe 6) 408
Section 7 – Comptes de produits (Classe 7) 413
Section 8 – Comptes spéciaux (Classe 8) 417

Code de commerce

Partie législative

Art. L. 123-12 - Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. Ces mouvements sont enregistrés chronologiquement.
Elle doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise.
Elle doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.

Art. L.123-13 - Le bilan décrit séparément les éléments actifs et passifs de l'entreprise, et fait apparaître, de façon distincte, les capitaux propres.
Le compte de résultat récapitule les produits et les charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement. Il fait apparaître, par différence après déduction des amortissements et des provisions, le bénéfice ou la perte de l'exercice. Les produits et les charges, classés par catégorie, doivent être présentés soit sous forme de tableaux, soit sous forme de liste.
Le montant des engagements de l'entreprise en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres ou associés de son personnel et de ses mandataires sociaux est indiqué dans l'annexe. Par ailleurs, les entreprises peuvent décider d'inscrire au bilan, sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie de ces engagements.
L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat

Art. L. 123-14 - Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.
Lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle mentionnée au présent article, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe.
Si, dans un cas exceptionnel, l'application d'une prescription comptable se révèle impropre à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou du résultat, il doit y être dérogé. Cette dérogation est mentionnée à l'annexe et dûment motivée, avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

Art. L. 123-15 - Le bilan, le compte de résultat et l'annexe doivent comprendre autant de rubriques et de postes qu'il est nécessaire pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.
Les éléments composant les capitaux propres sont fixés par décret. Le classement des éléments du bilan et du compte de résultat ainsi que les mentions à inclure dans l'annexe sont fixés par un règlement de l'Autorité des normes comptables.

Art. L. 123-16 - Les petites entreprises peuvent, dans des conditions fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables, adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels.
Sont des petites entreprises au sens du présent article les commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants, dont le niveau et les modalités de calcul sont fixés par décret, ne sont pas dépassés : le total du bilan, le montant net du chiffre d'affaires ou le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice.
Lorsqu'une entreprise dépasse ou cesse de dépasser deux de ces trois seuils, cette circonstance n'a d'incidence que si elle se produit pendant deux exercices consécutifs.

Art. L. 123-16-1 - Par dérogation aux dispositions du troisième alinéa de l'article L. 123-12, les micro-entreprises, à l'exception de celles dont l'activité consiste à gérer des titres de participations et de valeurs mobilières, ne sont pas tenues d'établir d'annexe.
Sont des micro-entreprises au sens du présent article les commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants, dont le niveau et les modalités de calcul sont fixés par décret, ne sont pas dépassés : le total du bilan, le montant net du chiffre d'affaires ou le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice.
Lorsqu'une entreprise dépasse ou cesse de dépasser deux de ces trois seuils, cette circonstance n'a d'incidence que si elle se produit pendant deux exercices consécutifs.

Art. L. 123-16-2 - Les dispositions des articles L. 123-16 et L. 123-16-1 ne sont pas applicables :

1° Aux établissements de crédit et sociétés de financement mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier et aux établissements de paiement et établissements de monnaie électronique mentionnés à l'article L. 521-1 du même code ;
2° Aux entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, aux organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, aux institutions de prévoyance et à

leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale et aux mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité ;
3° Aux personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
4° Aux personnes et entités qui font appel à la générosité publique au sens de la loi n° 91-772 du 7 août 1991relative au congé de représentation en faveur des associations et des mutuelles et au contrôle des comptes des organismes faisant appel à la générosité publique.

Art. L. 123-17 – A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, personne physique ou morale, la présentation des comptes annuels comme des méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes.

Art. L. 123-18 - 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.

Art. L. 123-19 - Les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément.
Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat.
Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

Art. L. 123-20 - Les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence. Pour leur établissement, le commerçant, personne physique ou morale, est présumé poursuivre ses activités.
Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et provisions nécessaires.
Il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes.

Art. L. 123-21 - Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. Peut être inscrit, après inventaire, le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée et acceptée par le cocontractant lorsque sa réalisation est certaine et qu'il est possible, au moyen de documents comptables prévisionnels, d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération.

Art. L. 123-22 - Les documents comptables sont établis en euros et en langue française.
Les documents comptables et les pièces justificatives sont conservés pendant dix ans.
Les documents comptables relatifs à l'enregistrement des opérations et à l'inventaire sont établis et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat.

Art. L. 123-23 - La comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce.
Si elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit.
La communication des documents comptables ne peut être ordonnée en justice que dans les affaires de succession, communauté, partage de société et en cas de redressement ou de liquidation judiciaires.

Art. L. 123-25 – Par dérogation aux dispositions des premier et troisième alinéas de l'article L. 123-12, les personnes physiques placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice et ne pas établir d'annexe.
Les personnes morales ayant la qualité de commerçant et placées sur option ou de plein droit sous le régime simplifié d'imposition peuvent présenter une annexe abrégée établie selon un modèle fixé par un règlement de l'Autorité des normes comptables.
Par dérogation aux dispositions du premier alinéa de l'article L. 123-12, ces mêmes personnes, à l'exception de celles contrôlées par une société qui établit des comptes en application de l'article L. 233-16, peuvent enregistrer leurs créances et leurs dettes à la clôture de l'exercice.

Art. L. 123-26 - Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 123-13, les personnes physiques placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent inscrire au compte de résultat, en fonction de leur date de paiement, les charges dont la périodicité n'excède pas un an, à l'exclusion des achats.

Art. L. 123-27 - Par dérogation aux dispositions du troisième alinéa de l'article L. 123-18, les personnes physiques placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent procéder à une évaluation simplifiée des stocks et des productions en cours, selon une méthode fixée par règlement de l'Autorité des normes comptables.

Art. L. 123-28 - Par dérogation aux dispositions des articles L. 123-12 à L. 123-23, les personnes physiques bénéficiant du régime défini à l'article 50-0 du code général des impôts peuvent ne pas établir de comptes annuels. Elles tiennent un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes qu'elles perçoivent au titre de leur activité professionnelle. Elles tiennent également, lorsque leur commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats. Un décret fixe les conditions dans lesquelles ce livre et ce registre sont tenus.

Partie réglementaire

Art. R. 123-172 - Un document décrivant les procédures et l'organisation comptables est établi par le commerçant dès lors que le document est nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles.
Ce document est conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels il se rapporte.

Art. R. 123-173 - Tout commerçant tient obligatoirement un livre-journal, un grand livre et un livre d'inventaire.
Le livre-journal et le livre d'inventaire peuvent, à la demande du commerçant, être cotés et paraphés, dans la forme ordinaire et sans frais, par le greffier du tribunal dans le ressort duquel le commerçant est immatriculé. Chaque livre reçoit un numéro d'identification répertorié par le greffier sur un registre spécial.
Des documents sous forme électronique peuvent tenir lieu de livre-journal, de grand livre et de livre d'inventaire ; dans ce cas, ils sont identifiés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve.

Art. R. 123-174 - Les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise sont enregistrés opération par opération et jour par jour pour le livre-journal.
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.
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 au document mentionné à l'article R. 123-172.

Art. R. 123-175 - Les écritures du livre-journal sont portées sur le grand livre et ventilées selon le plan comptable.

Art. R. 123-176 – Le livre-journal et le grand livre sont détaillés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que les besoins du commerce l'exigent.
Les écritures portées sur les journaux et les livres auxiliaires sont centralisées une fois par mois au moins sur le livre-journal et le grand livre.

Art. R. 123-177 – 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 regroupées sur le livre d'inventaire et distinguées selon la nature et le mode d'évaluation des éléments qu'elles représentent. Le livre d'inventaire est suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des postes du bilan.
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 conformément à l'article R. 123-111.

Art. R. 123-178 - Pour l'application de l'article L. 123-18 :
1° Le coût d'acquisition est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien ;
2° Le coût de production est égal au coût d'acquisition 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 au 2° de l'article R. 123-182, 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 ;
3° La valeur vénale d'un bien acquis à titre gratuit correspond au prix qui aurait été acquitté dans des conditions normales de marché ;
4° La valeur actuelle est une valeur d'estimation qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise ;
5° La valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle ; toutefois, lorsque la valeur d'inventaire d'une immobilisation non financière n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur comptable nette, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire.

Article R. 123-179 - La dépréciation d'une immobilisation est, sous réserve des dispositions du deuxième alinéa, constatée par l'amortissement. Celui-ci consiste à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan d'amortissement. Un règlement de l'Autorité des normes comptables peut toutefois prévoir des modalités d'amortissement différentes pour ceux des commerçants qui ne dépassent pas, à la clôture de l'exercice, deux des trois critères fixés par le 2° de l'article R. 123-200.
Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision du plan en cours d'exécution.
L'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une dépréciation.
Les amortissements et les dépréciations sont inscrits distinctement à l'actif en diminution de la valeur des éléments correspondants.
Les risques et charges, nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions.
Les dépréciations et provisions sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister. Il ne peut en être de même pour les amortissements que dans des cas exceptionnels exposés dans l'annexe.

Art. R. 123-180 - Le classement des éléments du bilan et du compte de résultat ainsi que la liste des informations contenues dans l'annexe peuvent être adaptés par secteurs d'activité après avis de l'Autorité des normes comptables.
Les comptes annuels peuvent être présentés en négligeant les centimes.

Art. R. 123-181 - Les éléments du patrimoine de l'entreprise sont classés à l'actif et au passif du bilan suivant leur destination et leur provenance. Les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise constituent l'actif immobilisé. Lorsqu'un élément d'actif ou de passif relève de plusieurs postes du bilan, mention est faite dans l'annexe des postes dans lesquels il ne figure pas.

Art. R. 123-182 - L'actif du bilan fait apparaître successivement les éléments suivants :
1° Au titre de l'actif immobilisé : les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles et les immobilisations financières ;
2° Au titre de l'actif circulant : les stocks et en-cours, les avances et acomptes versés sur commandes, les créances, les valeurs mobilières de placement et les disponibilités ;
3° Les comptes de régularisation ;
4° Les primes de remboursement des obligations et les écarts de conversion.
La contrepartie du capital souscrit non appelé figure distinctement comme premier poste de l'actif.

Art. R. 123-183 - Les postes de l'actif distinguent notamment :
1° Parmi les immobilisations incorporelles : les frais d'établissement, les frais de recherche et de développement, les concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires, le fonds commercial ainsi que les avances et acomptes ;
2° Parmi les immobilisations corporelles : les terrains, les constructions, les installations techniques, matériels et outillages, les avances et acomptes ainsi que les immobilisations corporelles en cours ;
3° Parmi les immobilisations financières : les participations, les créances rattachées à des participations, les autres titres immobilisés et les prêts ;
4° Parmi les stocks et en-cours : les matières premières et autres approvisionnements, les en-cours de production, les produits intermédiaires et finis ainsi que les marchandises ;
5° Parmi les créances : les créances clients, le capital souscrit, appelé et non versé ;
6° Parmi les valeurs mobilières de placement : les actions que la société a émises et dont elle est propriétaire

Art. R. 123-184 - Constituent des participations les droits dans le capital d'autres personnes morales, matérialisés ou non par des titres, qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice.

Art. R. 123-185 - Le montant des primes de remboursement d'emprunt est porté à l'actif du bilan au poste à intitulé correspondant. Il est amorti systématiquement sur la durée de l'emprunt selon des modalités indiquées à l'annexe. Les primes afférentes à la fraction d'emprunt remboursée ne peuvent en aucun cas y être maintenues.

Art. R. 123-186 - Les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminées peuvent figurer à l'actif du bilan au poste « frais d'établissement ».
Les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan, au poste correspondant, à la condition de se rapporter à des projets nettement individualisés, ayant des sérieuses chances de rentabilité commerciale.
Les éléments acquis du fonds de commerce qui ne peuvent figurer à d'autres postes du bilan sont inscrits au poste « fonds commercial ».
Les éléments constitutifs des postes ci-dessus mentionnés sont commentés à l'annexe.

Art. R. 123-187 - Les frais d'établissement ainsi que les frais de recherche appliquée et de développement sont amortis selon un plan et dans un délai maximal de cinq ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, les frais de recherche appliquée et

de développement peuvent être amortis sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs : il en est justifié à l'annexe.
Tant que ces postes ne sont pas apurés, il ne peut être procédé à aucune distribution de dividendes sauf si le montant des réserves libres est au moins égal à celui des frais non amortis.

Art. R. 123-188 - Les frais d'exploration minière assimilés à des frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan sous ce poste. Le point de départ du plan d'amortissement correspondant peut être différé jusqu'au terme des recherches sous réserve de l'application éventuelle des dispositions de l'article R. 123-179. Dans ce cas, par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article R. 123-187, une société filiale au sens de l'article L. 233-1 peut procéder à une distribution anticipée de dividendes si la société mère gage cette distribution par la constitution des réserves nécessaires.

Art. R. 123-189 - Les charges comptabilisées pendant l'exercice qui concernent un exercice ultérieur figurent à l'actif du bilan au poste " Comptes de régularisation ".
Les produits comptabilisés pendant l'exercice qui concernent un exercice ultérieur figurent au passif du bilan au poste " Comptes de régularisation ".
Ces postes font l'objet d'une information explicative à l'annexe.
Les produits à recevoir et les charges à payer, rattachés aux postes de créances et de dettes, sont détaillés à l'annexe.

Art. R. 123-190 - Le passif du bilan fait apparaître successivement les éléments suivants : les capitaux propres, les autres fonds propres, les provisions, les dettes, les comptes de régularisation et les écarts de conversion.
Les postes du passif distinguent notamment :
1° Parmi les capitaux propres : le capital, les primes d'émission et primes assimilées, les écarts de réévaluation, le résultat de l'exercice, les subventions d'investissement et les provisions réglementées, ainsi que les réserves en isolant la réserve légale, les réserves statutaires ou contractuelles et les réserves réglementées ;
2° Parmi les autres fonds propres : le produit des émissions de titres participatifs, les avances conditionnées ;
3° Les provisions ;
4° Parmi les dettes : les emprunts obligataires convertibles, les autres emprunts obligataires, les emprunts et dettes auprès des établissements de crédit, les emprunts et dettes financiers divers, les avances et acomptes reçus sur commandes en cours, les dettes fournisseurs, les dettes fiscales et sociales ainsi que les dettes sur immobilisation.

Art. R. 123-191 - Les capitaux propres correspondent à la somme algébrique des apports, des écarts de réévaluation, des bénéfices autres que ceux pour lesquels une décision de distribution est intervenue, des pertes, des subventions d'investissement et des provisions réglementées.

Art. R. 123-192 - Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître par différence les éléments du résultat courant et le résultat exceptionnel dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation courante de l'entreprise.

Art. R. 123-193 - Le compte de résultat fait apparaître successivement, outre les variations de stocks :
1° Au titre des charges : les charges d'exploitation, les charges financières, les charges exceptionnelles ainsi que la participation des salariés aux fruits de l'expansion et l'impôt sur le bénéfice ; les postes de charges distinguent notamment :
a) Au titre des charges d'exploitation : les achats de marchandises, les achats de matières premières et autres approvisionnements, les autres achats et charges externes, les impôts, taxes et versements assimilés, à l'exception de l'impôt sur le bénéfice, les rémunérations du personnel et des dirigeants, les charges sociales, les dotations aux amortissements et aux dépréciations et les dotations aux provisions qui se rapportent à l'exploitation ;
b) Au titre des charges financières : les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions relatives aux éléments financiers, les intérêts et charges assimilées, les différences négatives de change et les moins-values de cession de valeurs mobilières de placement ;
c) Parmi les charges exceptionnelles, celles afférentes aux opérations de toute nature présentant ce caractère, qu'il s'agisse d'opérations de gestion, d'opérations en capital, d'amortissements, de dépréciations ou de provisions ;
2° Au titre des produits : les produits d'exploitation, les produits financiers et les produits exceptionnels ; les postes de produits permettent de distinguer notamment :
a) Au titre des produits d'exploitation : les ventes de marchandises et la production vendue de biens et de services, le montant net du chiffre d'affaires, la production immobilisée, les subventions d'exploitation et les reprises sur dépréciations et provisions qui se rapportent à l'exploitation ;
b) Au titre des produits financiers : les produits des participations, les produits des autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé, les autres intérêts et produits assimilés, les reprises sur provisions et dépréciations relatives aux éléments financiers, les différences positives de change et les plus-values de cessions de valeurs mobilières de placement ;
c) Parmi les produits exceptionnels, ceux afférents aux opérations de toute nature présentant ce caractère, qu'il s'agisse d'opérations de gestion, d'opérations en capital ou de dépréciations et de provisions ;
3° Le résultat de l'exercice.

Art. R. 123-194 - Le compte de résultat de l'exercice présenté sous forme de liste conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 123-13 permet également de dégager successivement le résultat d'exploitation, le résultat financier, le résultat courant avant impôt et le résultat exceptionnel.

Art. R. 123-195 – Outre les informations obligatoires prévues aux articles L. 123-13 à L. 123-21, L. 232-1 à L. 232-23, R. 123-179 à R. 123-189 du présent code et à l'article R. 313-14 du code monétaire et financier, l'annexe comporte toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale et financière et sur le résultat de l'entreprise.

Art. R. 123-196 – Les informations prévues à l'article R. 123-195 portent notamment sur les points suivants :
1° Les modes et méthodes d'évaluation appliqués aux divers postes du bilan et du compte de résultat ;
2° Les méthodes utilisées pour le calcul des amortissements, des dépréciations et des provisions, leur montant par catégories en distinguant ceux qui ont été pratiqués pour l'application de la législation fiscale ;
3° Les circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice à l'autre certains postes du bilan et du compte de résultat, et les moyens qui permettent d'en assurer la comparaison ;
4° Les mouvements ayant affecté les divers postes de l'actif immobilisé ;
5° La nature, le montant et le traitement comptable des écarts de conversion en monnaie nationale d'éléments exprimés en monnaie étrangère ;
6° Les méthodes utilisées, en cas de réévaluation, pour le calcul des valeurs retenues, la liste des postes concernés au bilan et au compte de résultat et les montants correspondants, le traitement fiscal de l'écart de réévaluation, les mouvements ayant affecté pendant l'exercice les postes de passif concernés ;
7° Les créances et les dettes classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant, d'une part, les créances à un an au plus et, d'autre part, les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans ;
8° L'indication pour chacun des postes relatifs aux dettes de celles garanties par des sûretés réelles ;
9° Le montant des engagements financiers classés par catégories, en distinguant ceux qui concernent les dirigeants, les filiales, les participations et les autres entreprises liées ; une entreprise est considérée comme liée à une autre lorsqu'elle est susceptible d'être incluse par intégration globale dans un même ensemble consolidable.

Art. R. 123-197 – Les personnes morales mentionnent en outre dans l'annexe :
1° Pour chaque poste du bilan concernant les éléments fongibles de l'actif circulant, l'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° La liste des filiales et participations, telles qu'elles sont prévues aux articles L. 233-1 et L. 233-2, avec l'indication pour chacune d'elles de la part de capital détenue directement ou par prête-nom, du montant des capitaux propres et du résultat du dernier exercice clos ; les titres d'une société émettrice représentant moins de 1 % du capital social d'une société détentrice peuvent être regroupés ; si certaines de ces indications sont omises en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation, il est fait mention du caractère incomplet des informations figurant sur la liste ;
3° Le nombre et la valeur nominale des actions, parts sociales et autres titres composant le capital social, regroupés par catégorie selon les droits qu'ils confèrent, avec l'indication de ceux qui ont été créés ou remboursés pendant l'exercice ;
4° Les parts bénéficiaires avec l'indication de leur nombre, de leur valeur et des droits qu'elles confèrent ;
5° L'identité de toute société établissant des comptes consolidés dans lesquels les comptes annuels de la société concernée sont inclus suivant la méthode de l'intégration globale ;
6° L'indication de la fraction des immobilisations financières, des créances et des dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant les entreprises liées ;
7° Le montant des engagements pris en matière de pensions, compléments de retraite et indemnités assimilées en distinguant, d'une part, ceux qui ont fait l'objet de provisions et, d'autre part, ceux qui ont été contractés au profit de dirigeants ;
8° Le montant des avances et des crédits alloués aux dirigeants sociaux avec l'indication des conditions consenties et des remboursements effectués pendant l'exercice ;
9° La nature et l'objectif commercial des opérations non inscrites au bilan, à condition que les risques ou les avantages résultant de ces opérations soient significatifs et dans la mesure où la divulgation de ces risques ou avantages est nécessaire pour l'appréciation de la situation financière de la société. Un règlement du Comité de la réglementation comptable en fixe les modalités.

Art. R. 123-197-1 - Les sociétés anonymes qui adoptent une présentation simplifiée en application de l'article L. 123-16 mentionnent dans l'annexe la liste des transactions effectuées entre, d'une part, la société et ses principaux actionnaires et, d'autre part, la société et les membres de ses organes d'administration et de surveillance, si ces transactions présentent une importance significative et n'ont pas été conclues aux conditions normales du marché. Les modalités d'élaboration de cette liste sont précisées par un règlement du Comité de la réglementation comptable.

Art. R. 123-198 – Les personnes morales ne pouvant adopter une présentation simplifiée de leurs comptes dans les conditions de l'article L. 123-16 et R. 123-200 à R. 123-202 font également figurer dans l'annexe :
1° Le 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 : ces informations sont données de façon globale pour chaque catégorie ; elles peuvent ne pas être fournies lorsqu'elles permettent d'identifier la situation d'un membre déterminé de ces organes ;

2° Les obligations convertibles, échangeables en titres similaires avec l'indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et des droits qu'ils confèrent ;
3° La ventilation de l'impôt entre la partie imputable aux éléments exceptionnels du résultat et la partie imputable aux autres éléments, avec l'indication de la méthode utilisée ;
4° La ventilation du montant net du chiffre d'affaires par secteur d'activité et par marché géographique ; si certaines de ces indications sont omises en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation, il est fait mention du caractère incomplet de cette information ;
5° La ventilation par catégorie de l'effectif moyen, salarié d'une part et mis à disposition de l'entreprise pendant l'exercice d'autre part ; l'effectif employé à temps partiel ou pour une durée inférieure à l'exercice est pris en compte en proportion du temps de travail effectif, par référence à la durée conventionnelle ou légale du travail ;
6° L'indication sommaire de la mesure dans laquelle le résultat de l'exercice a été affecté par l'application des dispositions fiscales énoncées au point 2 ci-dessus et des conséquences qui en résultent sur les postes de capitaux propres ;
7° L'indication des accroissements et des allégements 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 et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle.
8° Les éléments constitutifs du poste " frais d'établissement " énoncé au premier alinéa de l'article R. 123-186.
9° Le montant total des honoraires des commissaires aux comptes figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant les honoraires facturés au titre du contrôle légal des comptes de ceux facturés au titre des conseils et prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de contrôle légal des comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au II de l'article L. 822-11. Ces informations ne sont pas fournies si la personne morale est incluse dans un périmètre de consolidation et si l'annexe des comptes consolidés les mentionne ;
10° L'impact financier des opérations mentionnées au 9° de l'article R. 123-197 ;
11° La liste des transactions, au sens de l'article R. 123-199-1, effectuées par la société avec des parties liées lorsque ces transactions présentent une importance significative et n'ont pas été conclues aux conditions normales du marché. Cette information n'est pas requise pour les transactions effectuées par la société avec les filiales qu'elle détient en totalité ou entre ses filiales détenues en totalité. Les modalités d'élaboration de cette liste sont précisées par un règlement du Comité de la réglementation comptable.

Art. R. 123-199 - Les éléments chiffrés de l'annexe sont, sauf exception dûment justifiée, déterminés selon les mêmes principes et les mêmes méthodes que pour l'établissement du bilan et du compte de résultat.
Ils concernent l'ensemble des activités de l'entreprise quel que soit le lieu de leur exercice. Ils sont vérifiables par rapprochement avec des documents justificatifs.
Les éléments chiffrés qui figurent déjà au bilan ou au compte de résultat peuvent être omis dans l'annexe.

Art. R. 123-199-1 - Les mots : "partie liée" et "transactions entre parties liées" ont le même sens que celui défini par les normes comptables internationales adoptées par le règlement (CE) n° 2238/2004 de la Commission du 29 décembre 2004, notamment la partie de son annexe IAS 24 intitulée "objet des informations relatives aux parties liées", ainsi que par tout règlement communautaire qui viendrait le modifier.

Art. D. 123-200 - Pour l'application des articles L. 123-16 et L. 123-16-1 :
1° En ce qui concerne les micro-entreprises, le total du bilan est fixé à 350.000 euros, le montant net du chiffre d'affaires à 700.000 euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 10 ;
2° En ce qui concerne les petites entreprises, le total du bilan est fixé à 4.000.000 euros, le montant net du chiffre d'affaires à 8.000.000 euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 50.
Le total du bilan est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif.
Le montant net du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées.
Le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile, ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile, liés à l'entreprise par un contrat de travail.

Art. R. 123-201 - Le bilan simplifié prévu à l'article L. 123-16 fait apparaître successivement les éléments suivants :
1° Au titre de l'actif immobilisé : les immobilisations incorporelles en distinguant le fonds commercial, les immobilisations corporelles et les immobilisations financières ;
2° Au titre de l'actif circulant : les stocks et en-cours, les avances et acomptes versés sur commandes, les créances en distinguant les clients, les valeurs mobilières de placement et les disponibilités ;
3° Les charges constatées d'avance ;
4° Les capitaux propres détaillés comme il est indiqué à l'article R. 123-190, à l'exception des réserves qui peuvent être regroupées ;
5° Les provisions ;
6° Les dettes en distinguant : les emprunts et dettes assimilées, les avances et acomptes sur commandes en cours et les fournisseurs ;
7° Les produits constatés d'avance.

Art R. 123-202 - Le compte de résultat simplifié prévu à l'article L. 123-16 fait apparaître successivement, outre les variations de stocks, les éléments suivants :
1° Les charges d'exploitation en distinguant les achats, les autres charges externes, les impôts, taxes et versements assimilés, à l'exception de l'impôt sur le bénéfice, les rémunérations du personnel et des dirigeants, les charges sociales ainsi que les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions qui se rapportent à l'exploitation ;
2° Les charges financières ;
3° Les charges exceptionnelles ;
4° L'impôt sur le bénéfice ;
5° Les produits d'exploitation en distinguant les ventes de marchandises, la production vendue et les subventions d'exploitation ;
6° Les produits financiers ;
7° Les produits exceptionnels.

Art. R. 123-203 - Par dérogation à l'article R. 123-174, les personnes mentionnées aux articles L. 123-25 et L. 123-28 peuvent procéder à l'enregistrement comptable des encaissements et des paiements en retenant la date de l'opération figurant sur le relevé qui leur est adressé par un établissement de crédit.

Art. R. 123-204 - Par dérogation à l'article R. 123-176, les personnes mentionnées aux articles L. 123-25 à L. 123-27 et au 1° de l'article R. 123-200 peuvent centraliser ces écritures tous les trois mois.

Art. R. 123-207 - Les personnes mentionnées aux articles L. 123-25 à L. 123-28 sont dispensées de produire les justificatifs des frais généraux accessoires lorsqu'une telle dispense est accordée en matière fiscale. Elles peuvent, en outre, enregistrer forfaitairement, selon un barème publié chaque année par l'administration fiscale, les frais relatifs aux carburants consommés lors des déplacements professionnels.

Art. R. 123-208 - Par dérogation aux dispositions des 1° à 5° de l'article R. 123-178, les personnes physiques placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A bis du code général des impôts peuvent déterminer :
1° La valeur d'inventaire des biens en stocks en pratiquant sur le prix de vente de ces biens à la date du bilan un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entreprise sur chaque catégorie de biens ;
2° La valeur d'inventaire des travaux en cours en retenant le montant des acomptes réclamés avant facturation

LIVRE I : PRINCIPES GENERAUX APPLICABLES AUX DIFFERENTS POSTES DES DOCUMENTS DE SYNTHESE

Titre I – Objet et principes de la comptabilité

Chapitre I – Objet de la comptabilité

Section 1 – Champ d'application

Art. 111-1
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.

Section 2 – Définition des comptes annuels

Art. 112-1
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.

Art. 112-2
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.

Art. 112-3
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.

Art. 112-4
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.

Chapitre II – Principes de la comptabilité

Section 1 – Principes d'établissement des comptes annuels

Sous-section 1 – Image fidèle

Art.121-1
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.

Sous-section 2 – Comparabilité et continuité d'activité

Art.121-2
La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

Sous-section 3 – Régularité et sincérité

Art. 121-3
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.

Sous-section 4 – Prudence

Art. 121-4
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.

Sous-section 5 – Permanence des méthodes

Art. 121-5
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 122-1.

Section 2 – Méthodes comptables, changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs, options fiscales

Sous-section 1 – Méthodes comptables et changements de méthodes comptables

Art. 122-1 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.

Avis CNC n° 97-06 du 18 juin 1997 relatif aux changements comptables

- ***Changement de méthode comptable***

Le terme « méthode comptable » s'applique :
- *aux méthodes et règles d'évaluation ;*
- *aux méthodes et règles de présentation des comptes.*

Un changement de méthodes comptables résulte :
- *soit du remplacement d'une méthode comptable par une autre lorsqu'une option implicite ou explicite existe. Cela constitue un changement de méthode comptable stricto sensu.*
- *soit d'un changement de réglementation.*

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 : ce choix peut être implicite et résulter de la pratique en l'absence de texte, ou être explicite et résulter de l'existence d'une option dans les textes. Les différentes méthodes comptables applicables ne sont pas nécessairement équivalentes : certaines peuvent être considérées comme préférables car elles conduisent à une information financière manifestement meilleure ; dans ce cas un éventuel changement inverse ultérieur doit être considéré comme quasiment impossible.
Par ailleurs, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :
- *l'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou opérations survenus précédemment ;*
- *l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative.*

Un changement de méthode a pour cause des modifications intervenues dans la situation de l'entreprise ou dans le contexte économique, industriel ou financier. La décision de changer de méthode n'est pas discrétionnaire, elle résulte de circonstances qui rendent ce changement nécessaire car l'adoption d'une autre méthode prévue par les règles comptables fournit une meilleure information financière. Ainsi, à titre d'exemple, les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé pour la première fois peuvent procéder à des changements de méthodes en vue, par exemple, d'adopter les règles les plus généralement acceptées dans le secteur d'activité concerné. De même, les sociétés entrant dans un groupe peuvent modifier leurs méthodes comptables pour adopter celles de leur nouvel actionnaire en situation de les contrôler à condition que cela ne les conduise pas à abandonner des méthodes améliorant l'information.

- ***Changements de réglementation***

A la différence des changements de méthodes qui sont opérés à l'initiative de l'entreprise, les changements de réglementation s'imposent à elle. Un changement de réglementation est décidé par une autorité compétente en la matière ; il n'a pas à être justifié par l'entreprise.

Règles comportant des options

- ***Règles comptables comportant des options susceptibles de présenter un choix entre différentes méthodes - Exemples :***

- *Comptabilisation en charges ou activation des coûts d'emprunt dans le coût d'acquisition ou de production des immobilisations incorporelles, corporelles et stocks*
- *Comptabilisation en charges ou activation des frais d'acquisition des immobilisations corporelles et incorporelles, des titres immobilisés et des titres de placement*
- *Méthode d'évaluation des stocks CMP ou FIFO*
- *Choix pour la constatation des programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions entre la comptabilisation d'un composant de l'immobilisation dès l'origine ou la constatation d'une provision pour gros entretien ou grande révision.*

- ***Règles comptables comportant des options avec méthode préférentielle - Exemples***

- *Provisionnement des coûts des prestations de retraite et des prestations assimilées sur la durée d'activité des salariés*
- *Comptabilisation suivant la méthode de l'avancement des contrats long terme*
- *Inscription à l'actif des coûts de développement*
- *Comptabilisation en charges des frais de constitution, de transformation et de premier établissement*
- *Imputation des frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission sur les primes d'émission et de fusion (en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charges)*

Art. 122-2

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.

Comptabilisation – Avis CNC n° 97-06 du 18 juin 1997 relatif aux changements comptables

L'application de la nouvelle méthode aux opérations en cours ne peut avoir pour effet de modifier les comptes des exercices antérieurs. Le bilan du dernier exercice clos avant le changement de méthode ne peut être affecté par celui-ci. La décision de changer de méthode est une décision de l'exercice et ce sont donc les comptes de cet exercice qui doivent en retracer les conséquences.
Il convient alors de déterminer si le montant des charges et/ou produits résultant de la correction doit affecter le compte de résultat ou les capitaux propres à l'ouverture de l'exercice.
1- Ajustement des capitaux propres
L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « Report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice.
Ainsi le résultat de l'exercice n'est pas affecté par des corrections provenant d'exercices antérieurs. Ce traitement n'affecte pas non plus la détermination par l'assemblée générale des actionnaires du bénéfice distribuable constitué, aux termes de l'article L. 232-11 du code de commerce, par le bénéfice de l'exercice diminué des pertes antérieures et augmenté du report bénéficiaire.

Si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat pour ses comptes individuels, une telle écriture est retraitée dans les comptes consolidés, conformément aux dispositions de l'article R. 233-8/3° du code de commerce afin de rendre le traitement comptable de ces comptes conforme aux prescriptions du présent avis.

2 - Traitement lors des exercices ultérieurs

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

3- Information comparative

Des informations pro-forma des exercices antérieurs présentés sont établies suivant la nouvelle méthode afin d'assurer la comparabilité.

Sous-section 2 – Changements d'estimation et de modalités d'application

Art. 122-3

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.

Changement d'estimation et changement de modalités d'application – Avis CNC n° 97-06 du 18 juin 1997 relatif aux changements comptables

L'application des méthodes et principes comptables passe par la mise en œuvre de modalités pratiques choisies au cas par cas par l'entreprise. Ces modalités peuvent, dans le cadre d'une même méthode, différer d'une entreprise à l'autre et, pour une même entreprise, dans le temps. Ces différences ou ces évolutions sont normales et sont assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations.

En raison des incertitudes inhérentes à la vie des affaires, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision ; ils ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. La procédure d'estimation dépend de jugements fondés sur les dernières informations disponibles. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des comptes.

Une estimation est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience ; par exemple, une nouvelle estimation de la durée de vie d'une immobilisation conduit à revoir le plan d'amortissement futur. Le fait de réviser une estimation ne confère pas nécessairement à l'ajustement correspondant la qualité d'élément exceptionnel ni le caractère de correction d'erreur. Il est parfois difficile de faire la distinction entre un changement de méthode comptable et un changement dans les estimations. La modification est alors assimilée à un changement dans les estimations comptables et fait l'objet d'une information spécifique.

Par ailleurs, une décision de gestion (un changement d'intention) peut conduire l'entreprise à modifier certaines évaluations. Par exemple, un actif précédemment comptabilisé à sa valeur d'utilité sera déprécié s'il y a lieu, à sa valeur de marché si l'entreprise a décidé de le vendre : le bien en question a changé de destination. Ce changement ne s'analyse pas comme un changement de méthode.

Sous-section 3 – Changements d'options fiscales

Art. 122-4

Les changements d'options fiscales n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice.

Options fiscales – Avis CNC n° 97-06 du 18 juin 1997 relatif aux changements comptables

Parmi les modifications d'options fiscales, on peut citer :

- *la constatation ou la reprise d'amortissements dérogatoires lorsqu'une entreprise applique le système dégressif prévu par le CGI, tout en estimant nécessaire de conserver comptablement un mode d'amortissement linéaire,*
- *la constitution ou la reprise de provisions réglementées.*

Les changements d'options fiscales ne concernent que les comptes individuels de l'entreprise dans la mesure où les écritures motivées par des dispositions essentiellement fiscales sont annulées dans les comptes consolidés.

Sous-section 4 – Corrections d'erreurs

Art. 122-5
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.

Corrections d'erreurs – Avis CNC n° 97-06 du 18 juin 1997 relatif aux changements comptables
Les corrections d'erreurs (à distinguer des révisions d'estimations) résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. Constitue également une erreur, l'adoption par l'entreprise d'une méthode comptable non admise. Les changements d'estimations et de modalités d'application ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations ou modalités antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées, sur la base des informations disponibles à l'époque.

Sous-section 5 – Informations à fournir

Information en annexe – *Se reporter à l'article 831-1/4*

Titre II – L'actif

Chapitre I – Actifs non financiers

Champ d'application – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

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 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.*

Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs – Champ d'application

Pour ce qui concerne les contrats de « partenariat privé public » (PPP), qui doivent faire l'objet d'une réglementation prochaine, leur traitement comptable sera déterminé ultérieurement.

Section 1 – Définitions

Art. 211-1

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'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Art. 211-2

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.

Avantage économique futur – Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

L'assurance que les avantages économiques futurs iront à l'entreprise n'existe que lorsque l'entreprise reçoit les avantages attachés à cet actif et assume les risques associés.

Art. 211-3

Pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, sont considérés comme des éléments d'actifs 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.

Art. 211-4

Pour les entités du secteur public, sont considérés comme des éléments d'actifs, 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.

Sous-section 1 – Actifs incorporels

Art. 211-5

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

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.

Caractère identifiable - Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

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.

Sous-section 2 – Actifs corporels

Art. 211-6
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.

Sous-section 3 – Stocks

Art. 211-7
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.

Sous-section 4 –Charges constatées d'avance

Art. 211-8
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.

Section 2 – Conditions d'inscription à l'actif

Sous-section 1 – Conditions générales

Art. 212-1
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 213-7.

Critères de comptabilisation – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
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.
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.

Art. 212-2
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 212-6 relatif aux éléments d'actif non significatifs.

Art. 212-3

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 :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- 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 ;
- la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et,
- 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 611-4.

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.

Immobilisations incorporelles générées en interne – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

- *Distinction phase de recherche/phase de développement*

Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, 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.

- *Dépenses de recherche*

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 : les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ; la recherche, l'évaluation et la sélection finale d'applications éventuelles de résultats de recherche ou d'autres connaissances ; la recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ; et 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.

- *Coûts de développement :*

Exemples :

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.*

- *Dépenses ne répondant pas aux critères de comptabilisation*

Exemple de coûts engagés ultérieurement relatifs à ces dépenses internes : frais de dépôt pour une marque développée en interne.

Art. 212-4

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 aux articles 214-16 à 214-19.

Exemple – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

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 à l'article 212-4 car, sans elles, l'entité n'est pas en mesure de fabriquer ni de vendre ses produits chimiques

Dépenses de mise aux normes ou de mise en conformité – Avis CU n° 2005-D 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

Les conditions de comptabilisation de ces immobilisations sont dérogatoires par rapport aux dispositions prévues aux articles 212-1 et 212-2. 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.

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 ci-dessous ;*
- *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.

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.
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.

Art. 212-5
Le titulaire d'un contrat de crédit-bail comptabilise en charges les sommes dues au titre de la période de location.
À 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.

Exclusion des contrats définis à l'article L. 313-7 du Code monétaire et financier – Avis CU n° 2006-C du 4 octobre 2006 afférant à l'interprétation des dispositions de l'avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, excluant dans les comptes individuels, les contrats de location au sens d'IAS 17, du champ d'application du règlement n° 2004-06 du CRC
Les immobilisations exploitées dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat défini à l'article L. 313.7 du code monétaire et financier, et des opérations assimilées qui sont retraitées en cas d'établissement de comptes consolidés, selon la comptabilité dite financière en application des dispositions du paragraphe 33 de l'annexe du règlement n° 99-07 du CRC, restent comptabilisées à l'actif du crédit bailleur et non du crédit preneur.

Cf. commentaires sous art. 214-9

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-4/3*

Sous-section 2 – Dispositions particulières

Art. 212-6
Les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice.

Art. 212-7
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.

Art. 212-8
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.

Art. 212-9
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.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-2/13*

Autres éléments portés à l'actif en application de textes de niveau supérieur – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
En revanche, dans les comptes consolidés, ces frais doivent être imputés sur les primes d'émission et de fusion.

Art. 212-10
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.

Art. 212-11
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.

Frais d'émission d'emprunt – Avis CU n°2006-A du 7 juin 2006 relatif au traitement comptable des frais d'acquisition des titres et des frais d'émission d'emprunt
Les frais bancaires facturés par l'établissement de crédit à une entité lors de la réalisation d'un emprunt peuvent être assimilés à des frais d'émission d'emprunt au sens de l'article 212-11 à condition que
- *ces frais couvrent exclusivement la rémunération de l'établissement de crédit dans le cadre de la mise en place d'un financement, à l'exclusion de toute autre prestation qui pourrait avoir été rendue par l'établissement de crédit par ailleurs ;*
- *l'inclusion de ces frais dans le calcul du taux d'intérêt effectif de l'emprunt mis en place ne conduise pas à un taux d'intérêt manifestement hors marché.*

Section 3 – Evaluation des actifs à la date d'entrée dans le patrimoine

Sous-section 1 – Dispositions générales

Art. 213-1
Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux articles 211-1 et suivants et 212-1 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 212-7.

Art. 213-2

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 du titre VII.

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 213-3.

Apports de titres isolés – *Se reporter à l'art. 710-1*

Art. 213-3

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.

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.

Modification des flux de trésorerie futurs – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction, ainsi :

- *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*
- *la valeur des flux de trésorerie attendus de l'échange est modifiée à l'issue de l'opération ;*
- *l'une ou l'autre des différences 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.

Echanges d'actions dans le cadre d'opérations de fusion entre entités détenues à 100% – Avis CNC n° 2006-B du 5 juillet 2006 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 04-01 du 4 mai 2004 (question n° 3)

Cette question concerne les modalités d'évaluation des actions échangées entre actionnaires, dans le cadre d'opérations de fusion intervenant entre sociétés détenues à 100%.

Cette situation est décrite dans l'exemple suivant. La société (C) ayant absorbé la société (B), il convient de traiter l'opération de remise des actions émises par la société bénéficiaire de l'apport (C) à sa société mère (A), après annulation des actions de la société absorbée (B).

Les sociétés (B) et (C) étant détenues à 100%, et donc sous contrôle commun au sens des dispositions de l'article 741-1, les apports de la société absorbée (B) à la société absorbante (C) sont évalués à la valeur comptable.
S'agissant de l'opération de remise des actions par la société bénéficiaire de l'apport, à sa société mère, après annulation des actions de la société absorbée, le Comité considère qu'au cas particulier d'opérations de fusion intervenant entre sociétés détenues à 100%, pour lesquelles les apports sont évalués à leur valeur comptable, les actions de la société absorbante, remises en échange des actions de la société absorbée, sont évaluées à la valeur comptable de ces dernières.
Cette position est étendue aux opérations de fusion intervenant entre sociétés détenues à quasi 100%, c'est à dire en présence du nombre minimal d'actionnaires minoritaires dans la société absorbée et la société absorbante pour répondre aux seules obligations légales de constitution des sociétés.

Art. 213-4
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.

Acquisitions à titre gratuit – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
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.

Art. 213-5
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.

Art. 213-6
Les subventions obtenues pour l'acquisition ou la production d'un bien sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés.

Art. 213-7
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 213-8 et suivants.
À 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.

Sous-section 2 – Coût d'entrée des immobilisations corporelles

Art. 213-8
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.

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.

Les coûts d'emprunts peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Droits de mutation, honoraires, commission – Avis CU n° 2005-J du 6 décembre 2005 relatif aux modalités d'exercice de l'option de comptabilisation des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes

L'option peut être exercée de manière différenciée, dans le respect du principe de permanence des méthodes, pour l'ensemble des immobilisations corporelles et incorporelles d'une part, et pour l'ensemble des titres immobilisés et des titres de placement d'autre part. Ainsi une entreprise peut opter pour l'activation des frais d'acquisition des immobilisations corporelles et incorporelles (l'option est globale pour ce premier ensemble), et opter pour la comptabilisation en charges des frais d'acquisition des titres immobilisés et des titres de placement (l'option est globale pour ce deuxième ensemble).

Provision pour démantèlement, enlèvement ou remise en état de site – Avis CU n° 2005-H du 6 décembre 2005 relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site dans les comptes individuels

Ce coût est la contrepartie de la provision constatée au passif et constituée en application des dispositions de l'article 321-1 et décrite au § 5.9 de l'annexe de l'avis n° 2000- 01 du 20 avril 2000 du CNC.

L'obligation de constater un passif résulte de la loi, d'un règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité (Cf. Titre III, Chapitre II, Section 5)

Art. 213-9

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.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-2/12*

Coûts d'emprunt – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

Les coûts d'emprunt peuvent inclure :

- *les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court-terme et à long-terme ;*
- *l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;*
- *l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts (frais d'émission) ;*
- *les charges financières relatives aux contrats de location-financement dans les comptes consolidés ;*
- *les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.*

- ***Coûts d'emprunt directement attribuables***

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.

- ***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.

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 214-16 et suivants.

Comptabilisation des coûts d'emprunt – Communiqué du CNC du 2 septembre 2005

L'activation sur option des coûts d'emprunt concernera le plus souvent les coûts engagés pendant la période de production des actifs. Cette règle peut également trouver à s'appliquer à des acquisitions dont la mise en place et en état de fonctionnement peut s'étaler sur une certaine période, quand des crédits fournisseurs sont sollicités (par exemple : acquisition de navires, d'usines ou d'installations livrées clef en main). Il est rappelé que les frais d'emprunt peuvent être, soit comptabilisés en charges, soit répartis sur la durée de l'emprunt, conformément à l'article 212-11.

Art. 213-10

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.

Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

- ***Exemples de coûts directement attribuables***

- *coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation ;*
- *les coûts de préparation du site et les frais de démolition nécessaires à la mise en place de l'immobilisation ;*
- *les frais de livraison et de manutention initiaux ;*
- *les frais de transport, d'installation, de montages nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens ;*
- *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) ;*
- *les honoraires de professionnels comme les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils etc.*

- ***Exemples de coûts qui ne font pas partie des coûts des immobilisations corporelles :***

- *coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;*
- *coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;*
- *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) ;*
- *coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées ;*
- *coût des rémunérations et autres avantages au personnel ne résultant pas directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation.*

Art. 213-11

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 non attribuables – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

- *les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;*
- *les coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;*
- *les 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) ;*
- *les coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées ;*
- *le coût des rémunérations et autres avantages au personnel ne résultant pas directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation.*

Art. 213-12

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.

Coûts exclus – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

- *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 ;*
- *les pertes d'exploitation initiales ;*
- *les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;*
- *les coûts de réinstallation ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entité ;*
- *loyer perçu pour la location d'un terrain utilisé comme parc de stationnement jusqu'à ce que la construction commence.*

Art. 213-13
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.

Exemple – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
Un loyer perçu pour la location d'un terrain utilisé comme parc de stationnement jusqu'à ce que la construction commence.

Art. 213-14
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 (art.213-32) si l'entité produit des biens similaires pour la vente.

Art. 213-15
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.

Art. 213-16 Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût de production selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-17
Le coût d'une immobilisation corporelle peut inclure une quote-part d'amortissement.

Quote-part d'amortissement – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
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.

Art. 213-18
La quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

Art. 213-19
Les dépenses ou les coûts qui ne répondent pas aux conditions de comptabilisation prévues aux articles 212-1, 212-2 et 214-9, comme les dépenses courantes d'entretien et de maintenance, sont comptabilisés en charges.

Art. 213-20
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 212-1, 212-2 et 214-9 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.

Art. 213-21
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.

Pièces de rechange et de sécurité – Avis CU n° 2005-D du 1er juin 2005 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 -

- *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.*

L'expression « utilisable sur plus d'une période » pour les pièces de rechange ou de sécurité et « utilisation au-delà de l'exercice en cours » de l'article 211-6 doivent être interprétées comme une utilisation d'une durée supérieure à 12 mois (en général, celle d'un exercice).

Sous-section 3 – Coût d'entrée des immobilisations incorporelles

Art. 213-22
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.

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.

Sur les commentaires de cette option, cf. art.213-8

Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

- ***Exemples de coûts attribuables au coût d'acquisition***
  - *le coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de la mise en condition de fonctionnement de l'actif ;*
  - *les honoraires de professionnels tels qu'experts, évaluateurs, conseils etc. ;*
  - *le coût des tests permettant de s'assurer que l'actif fonctionne correctement.*
- ***Exemples de coûts ne pouvant pas être comptabilisés au titre d'une immobilisation incorporelle :***
  - *coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;*
  - *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) ;*

- *coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées.*

Art. 213-23
Le point de départ d'attribution des coûts est déterminé conformément à l'article 213-10.

Art. 213-24
Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les conditions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-25
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.

Coûts non attribuables au coût d'acquisition – Avis CNC 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
Sont par exemple exclus du coût des immobilisations incorporelles :
- *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 ;*
- *les pertes d'exploitation initiales.*

Art. 213-26
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.

Coûts non attribuables au coût d'acquisition – Avis CNC 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
Exemple : formation du personnel.

Art. 213-27
Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne, répondant aux conditions de comptabilisation prévues à l'article 212-3/2, 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.

Avis CNC 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
- ***Coûts attribuables aux coûts de développement***

Ces coûts incluent, s'il y a lieu :
- *les coûts au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;*
- *les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif ;*
- *les droits d'enregistrement ;*
- *l'amortissement des brevets acquis et licences utilisés pour générer l'actif ;*
- *les coûts de dépôt de brevet ;*
- *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.

- ***Coûts non attribuables aux coûts de développement***

Sont considérés comme tels :

- *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 ;*
- *les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;*
- *les dépenses au titre de la formation du personnel réalisée pour utiliser l'actif.*

Art. 213-28
Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés aux coûts de développement selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-29
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 212-1, 212-2 et 212-3/2 sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

Autres dépenses – Avis CNC 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
Les dépenses ultérieures effectuées sur des immobilisations incorporelles sont rarement activables.

Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs – 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.
(Cf. Annexe Titre II)

Sous-section 4 – Coût d'entrée des stocks

Art. 213-30
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 213-9.

Art. 213-31
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 cout de production et d'acquisition à l'exclusion des coûts de structures dédiées.

Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
- ***Charges de stockage***

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.

- ***Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :***

- *montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;*

- *coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;*
- *frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et*
- *frais de commercialisation.*

Art. 213-32 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.

Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

- ***Coût 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 : montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production, coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production, frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent et frais de commercialisation.

- ***Coûts de démantèlement pour produire des stocks***

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 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 321-1. Ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.

Art. 213-33
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.

Art. 213-34
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 ou selon la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS - FIFO).

Art. 213-35
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.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-2/6*

Section 4 – Evaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée

Sous-section 1 – Définitions et principes

Art. 214-1
1. Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable.
2. 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, l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères est retenue.

Critères de l'usage attendu limité dans le temps – Avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs
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.

Art. 214-2
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 correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

Notion d'avantages économiques attendus – Avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs
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.
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.
L'amortissement en fonction du nombre d'unités d'œuvre ne pourra pas toujours être retenu notamment en raison des règles fiscales.

Art. 214-3
1. Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.
2. 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.

Valeur résiduelle – Avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs
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…

Art. 214-4
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.

Lien avec les comptes consolidés – Avis CU n° 2005-D du 1er juin 2005 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
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.

Comptes consolidés : Retraitement des plans d'amortissement retenus dans les comptes sociaux – Avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs
En application des dispositions de l'article R. 233-8 du code de commerce 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. 233-22 al. 2 et art. R. 233-8).*

Sur les informations en annexe, cf. art. 831-2/2

Art. 214-5

1. La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.
2. La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée élément par élément.

Art. 214-6

1. 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 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence et de celles de l'article 214-27 relatives à la réévaluation.
2. La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.
3. 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 221-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence.
4. 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.
5. 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.

Sur les informations en annexe, cf. art. 831-2/2

Avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

- ***Valeur vénale***

Les conditions normales de marché concernent des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes.
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***

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.

Art. 214-7

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements et dépréciations nécessaires.

Art. 214-8
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.

Amortissement dérogatoires – Avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs
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 214-8), 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 214-8 et 941-14 et exclus du champ d'application du présent avis.
Au-delà du plan d'amortissement, des amortissements dérogatoires pourront être comptabilisés pour des raisons fiscales.

Sous-section 2 – Comptabilisation des immobilisations décomposables

Art. 214-9
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.
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 des articles 212-1 et 212-2.
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.

Détermination des composants – Avis CU n° 2006-C du 4 octobre 2006 afférant à l'interprétation des dispositions de l'avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, excluant dans les comptes individuels, les contrats de location au sens d'IAS 17, du champ d'application du règlement n° 2004-06 du CRC
Quand la charge de renouvellement/remplacement incombe contractuellement au crédit preneur, il appartient à ce dernier de comptabiliser, dans les comptes individuels, les composants à la date de leur renouvellement ou remplacement effectif et de les amortir sur leur durée d'utilisation.
En conséquence, les crédits bailleurs, qui transfèrent ainsi la charge de renouvellement/remplacement, n'ont pas à procéder à la décomposition initiale par composants lors de l'acquisition de l'immobilisation.
En revanche, lorsque les crédits bailleurs conservent la charge de renouvellement/remplacement, ils doivent appliquer la méthode de comptabilisation des actifs par composants dès l'inscription du bien à leur actif.

Avis CU n° 2005-D 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

- ***Immobilisations décomposables***

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.

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 213-19 à 213-21 et 214-9. 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).

- ***Installations complexes spécialisées***

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'alinéa 1 de l'article 214-9 ne s'oppose a priori pas 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

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

Art. 214-10

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.

Art. 214-11

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.

Art. 214-12

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.

Art. 214-13
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 214-1, l'actif est amorti sur l'utilisation résiduelle.

Art. 214-14
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 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'articles L 123-16 du Code de commerce, les seuils fixés par le point 2 de l'article D. 123-200, 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 213-20 et 214-9 .

Règles d'amortissement – Avis CU n° 2006-C du 4 octobre 2006 afférant à l'interprétation des dispositions de l'avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, excluant dans les comptes individuels, les contrats de location au sens d'IAS 17, du champ d'application du règlement n° 2004-06 du CRC
En application des dispositions du 4ème alinéa de l'article 39.C du code général des impôts : « Par dérogation aux dispositions du premier alinéa, les entreprises donnant en location des biens dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier et celles pratiquant des opérations de location avec option d'achat peuvent, sur option, répartir l'amortissement de ces biens sur la durée des contrats de crédit-bail ou de location avec option d'achat correspondants. La dotation à l'amortissement de chaque exercice est alors égale à la fraction du loyer acquise au titre de cet exercice, qui correspond à l'amortissement du capital engagé pour l'acquisition des biens donnés à bail. »
Cette option permet aux crédits bailleurs d'appliquer le mode d'amortissement financier, initialement prévu pour les créances de location -financement dans les comptes consolidés, aux immobilisations physiques comptabilisées à l'actif dans les comptes individuels.
Suite à l'exclusion des contrats de location du champ d'application du règlement n°2004-06 du CRC, et dont les règles de comptabilisation ne sont pas modifiées, il a été décidé de maintenir les règles d'amortissement en vigueur pour les immobilisations comptabilisées par le crédit bailleur, sous réserve des précisions suivantes.

- *Champ d'application : l'application de ces dispositions est limitée aux seules sociétés réalisant des opérations de crédit-bail et de location avec option d'achat définies à l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, et des opérations assimilées qui sont retraitées en cas d'établissement de comptes consolidés en location financement, en application des dispositions du paragraphe 33 de l'annexe du règlement n° 99-07 du CRC, ainsi qu'aux immobilisations propriété des groupements d'intérêts économiques créés en prolongement des activités précédemment visées, si elles répondent à ces critères. Les contrats, conclus antérieurement au 1er janvier 2000 par les SICOMI soumises désormais aux dispositions de l'article 39.C du CGI, continuent à bénéficier des dispositions antérieures jusqu'à leur terme.*
- *Les entreprises qui exercent l'option du quatrième alinéa de l'article 39.C du CGI, doivent en vertu du cinquième alinéa (du même article), appliquer cette option « à l'ensemble des biens affectés à des opérations de crédit-bail ou location avec option d'achat. Toutefois, les sociétés mentionnées à l'article 30 de la loi n° 80-531 du 15 juillet 1980 relative aux économies d'énergie et à l'utilisation de la chaleur pourront exercer cette option contrat par contrat. »*
- *Les autres immobilisations, pour lesquelles l'option précitée n'est pas exercée, sont amorties selon le mode linéaire réparti sur leur durée normale d'utilisation, en application des dispositions combinées de l'article 39.B et du premier alinéa de l'article 39.C du CGI. Le mode d'amortissement doit être appliqué à l'ensemble des actifs affectés aux opérations visées au (i). Par ailleurs, quel que soit le mode d'amortissement retenu, l'article 214-8 prévoit que « 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 », comme la provision prévue à l'article 39 quinquies I du CGI.

- *Ces modes d'amortissement ne sont pas applicables aux immobilisations détenues et exploitées en propre par les sociétés et entités susvisées qui sont soumises aux dispositions du présent règlement et ne peuvent pas bénéficier, bien entendu, de l'option de l'article 39.C.*

Art. 214-15

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.

Reprise de dépréciation – Avis CNC n° 2006-12 du 24 octobre 2006 relatif aux modalités de reprise des dépréciations comptables et de neutralisation des incidences fiscales dans les comptes individuels modifiant l'avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs -

En revanche, les reprises de dépréciation liées à leur transfert en amortissements pour des raisons fiscales ne modifient pas la base amortissable.

Durée d'utilisation – Avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

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 122-3 relatif aux changements d'estimation.

Cf. art. 214-19

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

Art. 214-16

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.

Critères de dépréciation – Avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

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.*

Art. 214-17

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.

Indices de pertes de valeur – Avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

- *Critères 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.*
- *Critères 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.

Art. 214-18

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.

Reprise de dépréciation – Avis CNC n° n°2006-12 du 24 octobre 2006 relatif aux modalités de reprise des dépréciations comptables et de neutralisation des incidences fiscales dans les comptes individuels modifiant l'avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

En revanche, les reprises de dépréciation liées à leur transfert en amortissements pour des raisons fiscales ne modifient pas la base amortissable.

Cf. art. 214-19

Art. 214-19

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

Suivi des dépréciations – Avis CNC n°2006-12 du 24 octobre 2006 relatif aux modalités de reprise des dépréciations comptables et de neutralisation des incidences fiscales dans les comptes individuels modifiant l'avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

Pour des raisons fiscales, indépendamment du suivi de l'indice de perte de valeur, la dépréciation est transférée aux amortissements à la fin de chaque exercice à hauteur de l'amortissement qui aurait été pratiqué si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs. Pour ce faire, une dotation complémentaire aux amortissements est constatée en charges exceptionnelles en contrepartie de cette reprise de dépréciation, qui sera comptabilisée en produits exceptionnels.

Pour permettre la déductibilité fiscale de la dépréciation, la solution adoptée consiste à transférer la dépréciation en compte d'amortissement, à hauteur du montant définitivement acquis à chaque clôture. Le montant du transfert est égal à la différence entre le montant des dotations aux amortissements calculé sur la nouvelle base amortissable, et le montant des dotations aux amortissements qui aurait été comptabilisé en l'absence de dépréciation.
Cette reprise est étalée sur la durée d'utilisation et non la durée d'usage restant à courir. Le traitement comptable de transfert de la dépréciation en dotations aux amortissements est établi pour des raisons fiscales. Dans ces conditions :

- *au plan comptable, le mécanisme de transfert de la dépréciation en compte d'amortissement ne modifie pas la base de la valeur nette comptable et donc la base de calcul des amortissements pour les années ultérieures ;*
- *les reprises de la dépréciation et les dotations aux amortissements sont constatées en résultat exceptionnel ;*
- *ces écritures de régularisation n'ont pas d'incidence dans les comptes consolidés (à l'exclusion de l'impôt différé qui n'a pas été traité dans les comptes individuels).*

Ce transfert est traduit au plan comptable par les écritures suivantes :

Dépréciations des immobilisations Reprises sur dépréciations exceptionnelles
Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles et incorporelles Amortissements des immobilisations

Avis CNC n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

- ***Suivi des dépréciations***

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.

- ***Lien avec les comptes consolidés***

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.

Art. 214-20

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

Art. 214-21
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 224-1 à 224-4 relatifs aux variations de valeur des contrats financiers à terme et des options de taux d'intérêt sur les marchés organisés.

Sous-section 4 – Evaluation et dépréciation des stocks

Art. 214-22
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 214-1 à 214-6 et 214-16 à 214-19, sous réserve des dispositions prévues aux articles 214-23 et 214-24.
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.

Art. 214-23
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.

Art. 214-24
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 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 à l'article 213-35.

Sous-section 5 – Modalités d'évaluation applicables aux actifs autres que les immobilisations incorporelles, corporelles et stocks

Art. 214-25
A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d'actif, 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 214-23 relatives aux stocks et productions en cours faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.
L'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif, autre qu'une immobilisation corporelle, 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 221-7 relatif aux titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, de l'article 420-5 relatif aux dettes et créances en monnaies étrangères, de l'article 420-6 relatif à d'autres opérations en monnaies étrangères, des articles 223-1 à 223-3 relatif aux titres vendus à réméré, des articles 224-2 à 224-4 relatifs aux variations de valeur des options de taux d'intérêt constatées sur les marchés organisés ou lors de transactions de gré à gré.

Art. 214-26
Pour l'application des articles 214-1 à 214-6 et 214-22, 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.

Sous-section 6 – Réévaluation

Art. 214-27
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.
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.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-2/5*

Chapitre II – Actifs financiers

Section 1 – Titres immobilisés

Art. 221-1
À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 213-1, 213-2, 213-3, 213-4, 213-5 et 213-8.
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.

Avis CU n° 2006-A relatif au traitement comptable des frais d'acquisition des titres et des frais d'émission d'emprunt dans les comptes individuels

- ***Frais d'acquisition des titres***

Les dispositions permettant de comptabiliser certaines dépenses en frais d'établissement, constituant une exception au principe général de comptabilisation immédiate en charges, doivent être interprétées de façon restrictive.
S'agissant des frais de constitution et d'augmentation de capital, le Comité d'urgence a déjà précisé à l'annexe 1 de l'avis n° 2000-D du 21 décembre 2000 relatif au traitement comptable des frais d'émission et d'acquisition des titres, que les frais liés à l'acquisition correspondent aux coûts externes directement liés à l'opération engagés par la société tels que les frais de conseils, banques, formalités légales et dépenses liées, communication et publicité.
Les différentes rubriques des frais d'établissement ne visent et ne font aucunement référence aux frais d'acquisition de titres.

- ***Frais d'acquisition des titres dans le cadre d'un LBO***

L'avis n° 2000-D du Comité d'urgence indique au § 11-3 qu'au cas particulier où l'acquisition et l'émission sont concomitantes, l'opération se déroule en deux temps :
- *la décision d'acquérir la cible ;*
- *le financement de l'opération.*

En conséquence, aucun lien ne doit être fait entre les coûts liés à l'acquisition et les coûts de financement qui doivent être comptabilisés, après analyse et selon ces critères de ventilation, en fonction des dispositions qui leur sont propres.
L'acquisition des titres générant une production ultérieure de services, conduit à considérer que le montant des frais d'acquisition de ces titres, dans la mesure où ces derniers sont l'accessoire direct [des titres] dont ils permettent l'acquisition, se rapportent effectivement à un service déterminé. En conséquence, les frais d'acquisition de titres ne peuvent pas être assimilés à des frais d'établissement.

Les frais d'acquisition de titres ne répondent pas de manière générale à la définition des frais d'établissement, et ne peuvent pas être globalement assimilés, au cas particulier des opérations de « LBO », à des frais d'émission d'emprunt.

Droits de mutation, honoraires, commission – Avis CU n° 2005-J du 6 décembre 2005 relatif aux modalités d'exercice de l'option de comptabilisation des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes
L'option peut être exercée de manière différenciée, dans le respect du principe de permanence des méthodes, pour l'ensemble des immobilisations corporelles et incorporelles d'une part, et pour l'ensemble des titres immobilisés et des titres de placement d'autre part. Ainsi une entreprise peut opter pour l'activation des frais d'acquisition des immobilisations corporelles et incorporelles (l'option est globale pour ce premier ensemble), et opter pour la comptabilisation en charges des frais d'acquisition des titres immobilisés et des titres de placement (l'option est globale pour ce deuxième ensemble).

Reclassement des actions propres – Avis CU n° 2002-D du 18 décembre 2002 relatif au traitement comptable des reclassements d'actions propres initialement comptabilisées dans la catégorie « valeurs mobilières de placement » au profit de la catégorie « titres immobilisés »
Une société peut procéder au reclassement de ses actions propres de la catégorie « valeurs mobilières de placement » ou « titres de transaction » au profit de la catégorie « titres immobilisés » dans les conditions suivantes :
- *La décision de reclassement de ces titres doit être prise par l'organe compétent avant la clôture de l'exercice au cours duquel le reclassement doit être effectué. Cette décision doit être accompagnée du niveau approprié de formalisme et de publicité.*
- *La date de la décision constituant la date d'effet du reclassement, il convient de retenir la valeur comptable au jour de la décision, évaluée selon les principes en vigueur pour la catégorie d'origine, à savoir :*
  - *pour les valeurs mobilières de placement, la valeur la plus basse entre le coût d'acquisition et la valeur actuelle des titres (soit le cours moyen du dernier mois précédant la date de décision),*
  - *pour les titres de transaction, le prix de marché à la date de décision.*

Avis CU n° 00-D du 21 décembre 2000 relatif au traitement comptable des frais d'émission et d'acquisition de titres
- ***Définition des frais d'émission et des frais d'acquisition de titres***

Les coûts internes liés à l'acquisition et à l'émission de titres ne constituent pas, sur le plan comptable, des frais d'émission et d'acquisition de titres. Seuls les coûts externes directement liés à l'opération, c'est à dire les dépenses qui n'auraient pas été engagées en l'absence de cette opération, constituent, sur le plan comptable, des frais d'émission et d'acquisition de titres.
La démonstration de ce lien direct à l'opération est relativement aisée pour les coûts relatifs aux honoraires de conseils, aux frais bancaires et formalités légales. En revanche, elle est plus difficile à apporter pour les coûts de communication et de publicité. Aussi, une analyse au cas par cas est nécessaire pour établir le caractère direct du lien entre la dépense et l'opération d'acquisition ou d'émission : notamment la publicité doit intervenir entre la date de lancement et celle de la fin de l'opération et la nature du message doit se rapporter explicitement à l'opération financière concernée.

- ***Couts directs liés à une acquisition engagés antérieurement à l'opération d'acquisition (frais d'acquisition de titres notamment)***
- *Comptes individuels*

Les coûts internes, ne constituant pas des frais d'acquisition, sont comptabilisés en charges de l'exercice. Les coûts externes constituant, sur le plan comptable, des frais d'acquisition, sont exclus du coût d'acquisition et sont comptabilisés en charges (art 213-2).
Enfin, les coûts externes qui ne constitueraient pas sur le plan comptable des frais d'acquisition, sont comptabilisés uniquement en charges de l'exercice.

- *Comptes consolidés*

Dans les comptes consolidés :
- *les coûts internes, ne constituant pas des frais d'acquisition, sont comptabilisés en charges de l'exercice ;*
- *les coûts externes constituant, sur le plan comptable, des frais d'acquisition, font partie du coût d'acquisition des titres pour leur montant net d'impôts (cf. § 210 des règlements n° 99-02 et 99-07). Ils constituent alors un élément de l'écart d'acquisition.*

En conséquence :
- *dans la méthode de la « juste valeur », ils sont amortis sur la durée retenue pour l'écart d'acquisition ;*
- *dans la méthode dérogatoire, ils sont imputés sur les capitaux propres consolidés conformément aux dispositions du § 215 des règlements n° 99-02 et 99-07.*
- *les coûts externes qui ne constitueraient pas, sur le plan comptable, des frais d'acquisition, sont comptabilisés en charges de l'exercice.*

- ***Cas particulier où l'acquisition et l'émission sont concomitantes***

L'opération se déroule en deux temps : la décision d'acquérir la cible et le financement de l'acquisition. En conséquence, aucun lien ne doit être fait entre les coûts liés à l'acquisition et les coûts de financement (frais d'emprunt, frais d'émission de titres, liquidités).

- ***Dispositions diverses***

Les frais qui seraient comptabilisés directement en charges de l'exercice, sont inscrits au compte de résultat selon leur nature. Par exception, en cas d'échec de l'opération ou en cas d'opérations n'entraînant pas d'émission de capitaux propres, c'est à dire si aucune émission ou acquisition n'est réalisée, les frais engagés sont comptabilisés directement et en totalité en charges exceptionnelles. Dans le tableau des variations des capitaux propres, les entreprises doivent faire apparaître distinctement les frais suivants, lorsqu'ils ont été imputés sur les capitaux propres :
- *les frais relatifs à une émission d'instruments de capitaux propres ;*
- *les frais d'acquisition.*

- ***Liste détaillée des frais identifiés :*** *Cf. Annexes Titre II*
- ***Schémas comptables pour l'imputation des couts d'émission d'instruments de capitaux propres sur les primes afférentes :*** *Cf. Annexes Titre II*

Comptabilisation des titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif - Avis CNC n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 04-01
- *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.

Art. 221-2
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.

Art. 221-3
À 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.
À 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 repose la transaction d'origine.

Définition des titres de participation – PCG 1982
Constituent des titres de participation les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle. Sauf preuve contraire, sont présumés être des titres de participation :
- *Les titres acquis en tout ou partie par offre publique d'achat ou par offre publique d'échange ;*
- *Les titres représentant au moins 10% du capital d'une entreprise*

Art. 221-4
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 constituée si la valeur globale d'équivalence est également 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.

Règl. CRC n° 99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

§ 1002 - Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités. Il résulte :
- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet et que l'entreprise dominante est actionnaire ou associée de cette entreprise ; l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'entreprise consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.

Provisions – Avis CNC n° 34 du 12 juillet 1988 relatif à l'évaluation des titres par équivalence dans les comptes individuels
Les dotations et les reprises relatives aux provisions susvisées participent à la formation du résultat financier.
Lorsqu'il existe des risques particuliers non traduits par la prise en compte de la quote-part des capitaux propres de la société contrôlée de manière exclusive, des provisions pour risques sont constituées conformément aux principes généraux.

Art. 221-5
À toute autre date que leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) 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.

Définition des TIAP – Avis CNC n° 30 du 13 février 1987 relatif aux règles comptables applicables aux sociétés de portefeuille
L'activité de portefeuille consiste à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante et qui s'exerce sans intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus.

Art. 221-6
À 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 (TIAP), 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 511-2 et 512-1, les plus-values et moins-values de cession de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) sont comptabilisées, selon le cas, en produit ou en charge.

Définition des autres titres immobilisés – PCG 1982
Les autres titres immobilisés sont des titres, autres que des titres de participation que l'entreprise a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre. Ils sont représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme.

Art. 221-7
Par exception à la règle d'évaluation élément par élément définie à l'article 214-21, en cas de baisse anormale et momentanée des titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et des titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP), 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 dépréciation sur les titres qui font l'objet d'opérations de couverture.

Avis CU n°2002-C du 3 avril 2002 relatif à la notion de baisse anormale et momentanée des cours pour l'évaluation des titres cotés
- ***Champ d'application de l'exception***

En ce qui concerne le champ d'application de cette exception, celle-ci ne porte, pour les baisses anormales et momentanées et pour les plus-values latentes normales :
- *que sur les titres ; aussi les hausses et les baisses de valeur des instruments dérivés utilisés à titre spéculatif ou de couverture de ces titres ne sont pas visées par cette exception ;*
- *et uniquement sur les deux catégories de titres suivantes :*
- *les titres immobilisés autres que les titres de participation et titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) ;*
- *les valeurs mobilières de placement ;*

- ***Notion de baisse anormale et momentanée***

La notion de baisse anormale et momentanée peut provenir de plusieurs causes différentes, en partie indissociables : du titre lui-même, du secteur, d'un accident du marché boursier, etc... La moins-value latente qui pourrait donner lieu à compensation doit être déterminée à partir du cours moyen du dernier

mois conformément à la règle d'évaluation énoncée par le présent règlement ; aussi c'est dans ce cours moyen du dernier mois que doit être recherchée la baisse anormale et momentanée et non au regard de l'évolution du cours de bourse dans les périodes précédant et suivant la clôture de l'exercice ;

- ***Conditions et limites de la compensation autorisée***

Les valeurs mobilières de placement peuvent en règle générale être transformées immédiatement en espèces ; en conséquence, la limitation de la compensation au sein de chaque catégorie (actions cotées, obligations cotées, OPCVM (à valeur liquidative quotidienne)) qui peut être retenue pour les autres titres immobilisés n'a pas lieu d'être pour les valeurs mobilières de placement.

- ***Modalités de détermination de la baisse anormale et momentanée***

Pour les titres immobilisés comme pour les valeurs mobilières de placement, il convient de procéder au calcul du cours moyen du dernier mois en excluant, à titre pratique, les 3 cours les plus bas et les 3 cours les plus hauts du dernier mois (cours moyen corrigé). La différence entre le cours moyen du dernier mois et le cours moyen corrigé appliquée au nombre de titres possédés représente, le cas échéant, une baisse anormale et momentanée.

Toutefois s'agissant d'une exception à la règle habituelle d'évaluation, elle ne pourra être appliquée que :

- *si la différence entre ces deux cours représente au moins 10% du cours moyen du dernier mois ;*
- *et s'il existe des plus-values latentes normales sur d'autres titres immobilisés ou de placement.*

- ***Plus-value latente***

Par analogie avec la définition retenue ci-dessus pour la baisse anormale et momentanée, est considérée comme une plus-value latente normale, la différence entre le coût d'acquisition des titres et le plus bas des deux cours moyens (cours moyen résultant de la règle générale et cours moyen corrigé comme indiqué ci-dessus) appliquée au nombre de titres possédés.

Par ailleurs, seuls peuvent bénéficier de l'exception, les actions cotées, les obligations cotées, les OPCVM (à valeur liquidative quotidienne). Ne peuvent donc bénéficier de l'exception, tant pour la baisse anormale et momentanée que pour la prise en compte d'une plus-value latente normale, les titres non cotés (expressément exclus par le PCG) ainsi que les actions propres et les OPCVM dont la valeur liquidative n'est pas établie quotidiennement, compte tenu de leurs caractéristiques particulières.

Enfin, la compensation ne peut se faire :

- *pour les titres immobilisés, qu'avec d'autres titres immobilisés, et uniquement en compensant les plus et moins-values, telles que définies ci-dessus, à l'intérieur de chacune des trois grandes catégories de titres suivantes : actions cotées ; obligations cotées ; OPCVM (à valeur liquidative quotidienne).*

Par exception à la règle ci-dessus de non compensation entre actions cotées et obligations cotées, la compensation entre les plus et moins-values, telles que définies ci-dessus, pourra être réalisée entre une obligation remboursable en actions (ORA) et une action cotée dès lors que ces titres sont émis par la même société.

- *pour les valeurs mobilières de placement (c'est à dire les titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance), qu'avec d'autres valeurs mobilières de placement. Les compensations peuvent être opérées en prenant en compte l'ensemble des actions cotées, des obligations cotées et des OPCVM (à valeur liquidative quotidienne) inscrites en valeurs mobilières de placement.*

L'interprétation retenue ci-dessus s'applique aux comptes individuels et consolidés établis à la clôture de l'exercice, conformément à l'article 221-7 ainsi qu'aux arrêtés intermédiaires établis en application de la recommandation n° 99-R.01 du CNC (Cf. Titre VIII, Chap. IV).

Art. 221-8

L'évaluation de la souscription ou de l'acquisition de parts d'un groupement d'intérêt économique (GIE) et des avances qui ne sont pas réalisables à court terme s'effectue dans les conditions suivantes.

À 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.

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

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

Section 2 – Titres de placement

Art. 222-1
L'évaluation des titres de placement est effectuée dans les mêmes conditions que celles prévues aux articles 221-1, 221-2, 221-6 et 221-7 pour les titres immobilisés.
Par dérogation aux articles 511-2 et 512-1, les plus-values et moins-values de cession des titres de placement sont comptabilisées selon le cas, en produit ou en charge.

Définition des titres de placement – Avis CU n°2002-C du 3 avril 2002 relatif à la notion de baisse anormale et momentanée des cours pour l'évaluation des titres cotés
Les valeurs mobilières de placements sont des titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance.

Section 3 – Opérations sur titres

Sous-section 1 – Ventes à réméré

Code civil

Art. 1659 : La faculté de rachat est un pacte par lequel le vendeur se réserve de reprendre la chose vendue, moyennant la restitution du prix principal et le remboursement dont il est parlé à l'article 1673.
Art. 1673 : Le vendeur qui use du pacte de rachat doit rembourser non seulement le prix principal, mais encore les frais et loyaux coûts de la vente, les réparations nécessaires, et celles qui ont augmenté la valeur du fonds, jusqu'à concurrence de cette augmentation. Il ne peut entrer en possession qu'après avoir satisfait à toutes ces obligations.
Lorsque le vendeur rentre dans son héritage par l'effet du pacte de rachat, il le reprend, exempt de toutes les charges et hypothèques dont l'acquéreur l'aurait grevé, à la condition que ce pacte ait été régulièrement publié au fichier immobilier, antérieurement à la publication desdites charges et hypothèques. Il est tenu d'exécuter les baux faits sans fraude par l'acquéreur.

Art. 223-1
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.

Art. 223-2
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.

Art. 223-3
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.

Informations en annexe – *Se reporter aux articles 831-2/23 et 831-4/7*

Sous-section 2 – Opération de désendettement de fait

Art. 223-4
La comptabilisation d'une opération de désendettement de fait est subordonnée à la réunion des conditions suivantes :

- le transfert à l'entité juridique distincte est irrévocable ;
- 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 ;
- l'entité tierce assure l'affectation exclusive des titres qu'elle a reçus au remboursement du montant de la dette.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-4/6*

Définition – Avis CNC n° 36 relatif à la comptabilisation de l'opération d'« insubstance defeasance »du 15 décembre 1988
L'opération d'« insubstance defeasance » est une technique d'ingénierie financière qui permet à une entrepris donnée d'atteindre un résultat équivalent à l'extinction d'une dette figurant au passif de son bilan par le transfert de titres à une entité juridique distincte qui sera chargée du service de la dette, cette opération n'ayant pas pour effet de libérer juridiquement l'entreprise de son obligation initiale.

Art. 223-5
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.

Art. 223-6
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.

Art. 223-7
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 4 – Opérations à terme fermes ou conditionnelles

Sous-section 1 – Enregistrement des contrats

Art. 224-1
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.

Sous-section 2 – Opérations de couverture

Art. 224-2
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.

Voir art. 945-52

Art. 224-3
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.
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 224-4.
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.

Sous-section 3 – Autres opérations

Art. 224-4
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.

Annexes au Titre II

Avis n° 2003-E du 9 juillet 2003 concernant les modalités de première application de la comptabilisation par composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement n°02-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

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 [1ère 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 [2ème 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 311-2 :

…..

« [1ère 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.
[2ème 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 :

- *[1ère 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,*

- *[2ème 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 1er 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. 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 122-5, 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 1er janvier 2005. Toutefois les entreprises et entités peuvent appliquer le présent règlement aux exercices ouverts à compter du 1er 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 122-2 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 1er 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 1er 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 re-calcul 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 214-27, 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 1er janvier 2005.
Les sociétés qui voudraient appliquer la méthode par composants au 1er janvier 2003, seront-elles dispensées de retraiter les comptes lors du passage aux IFRS au 1er janvier 2005 ?
Le Comité note que :

- *les entreprises qui voudraient appliquer la méthode par composants dès le 1er janvier 2003 selon la méthode du coût historique amorti doivent, si elles veulent éviter un retraitement au 1er 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 1er 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 1er 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 1ère et 2ème 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 1ère catégorie sur l'exercice 2003 ou 2004, et conserver ou constituer des provisions pour grosses réparations pour les dépenses relevant de la 2ème catégorie.*

4.1 - Provisions pour grosses réparations concernant les dépenses qui ont pour objet de remplacer tout ou partie des actifs [1ère 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 1ère 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 1ère 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 [2ème 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 2ème catégorie est obligatoire pour toutes les entreprises à compter du 1er janvier 2003 et maintenue après le 1er 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 1er 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
1ère catégorie Provisions pour grosses réparations (renouvellement) (b)	MAINTIEN ou COMPOSANTS (1) (2)	PROVISION ou COMPOSANTS (1) (2)
2ème 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 (1ère et 2ème 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 1ère 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 2ème 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 1ère catégorie.*

- *L'administration fiscale n'admet pas, à ce jour, la déduction des amortissements constatés sur des composants relatifs à la 2ème 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 1er 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 (2ème 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 1ère catégorie, la comptabilisation d'un composant pour les dépenses de 2ème 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 1er 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).*

Constatation des composants			
2…Composant A		27	
2…Composant B (structure)		73	
	2…Immobilisation		100
Rattrapage des amortissements			

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).*

Constatation des composants : sans changement			
Rattrapage des amortissements			
28..Amortissements immobilisation		40 (100*4/10)	
	1..Variation de capitaux propres [1]		**2.54 (1)**
	28..Amort Composant A		18 (27*4/6)
	28…Amort Composant B		19.46 (73*4/15)

(1) Dans 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 1er 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).*

Constatation des composants			
2…Composant A		42	
2….Composant B (structure)		73	
	2….Immobilisation		100
	1.Variation de capitaux propres [1]		**15 (42-27)**
Rattrapage des amortissements			
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).*

Constatation des composants : sans changement		
Rattrapage des amortissements		
28..Amortissements Immobilisation		70 (00*14/20)
1…Variation de capitaux propres		**15.12**[1]
	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 1er 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).*

Constatation des composants		
2…Composant A		30
2….Composant B (structure)		70
	2….Immobilisation	100
Ra***ttrapage des amortissements***		
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).*

Constatation des composants : sans changement		
Rattrapage des amortissements		
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).

Avis CU n° 2005-D du 1er juin 2005 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

- ***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.

Estimation de 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 1er

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.

Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relative à la définition, à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs

- ***Exemples de charges différées et des charges à étaler***

Les charges, qui pouvaient antérieurement être comptabilisées en charges différées ou à étaler, doivent être comptabilisées à l'actif si elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation ou en charges si elles ne répondent pas à ces conditions. Pour répondre à la demande exprimée dans le cadre de l'exposé sondage, les dépenses qui étaient antérieurement comptabilisées sous ces rubriques, ont été analysées (cf. annexe I). Elles peuvent, selon les situations, être rattachées au coût d'acquisition ou de production. A défaut, elles sont comptabilisées en charge.

Références des guides et plans comptables professionnels et descriptif des frais concernés	*Traitement proposé*
I – Charges différées	
1 - Frais d'essais et de pré-exploitation (frais de démarrage)	
1.1 - Selon le guide comptable professionnel pour les industries chimiques, il s'agit de frais engagés lors de la mise en route d'un atelier tels que :	*1.1 - Les frais de mise en route d'un atelier, ou frais de démarrage, doivent être analysés séparément et en fonction de la phase de production ou d'acquisition.*
• *1.1.1 - matières premières, fluides,*	*1.1.1 - Si ces coûts peuvent être analysés comme des coûts directement attribuables pour mettre l'actif, l'atelier au cas d'espèce, en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction, conformément aux dispositions du § 4.2.1.1 de l'avis sur l'évaluation des actifs, ils seront incorporés au coût principal de production ou d'évaluation (de l'atelier) et immobilisés.* *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 garanti à la date de réception. La même approche s'applique pour un actif produit directement par l'entreprise.* *Selon le tableau joint en annexe III, il s'agit de tous les coûts, y compris d'essais ou de démarrage, engagés durant la phase d'acquisition ou de production, jusqu'à la date de mise en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. Les coûts peuvent comprendre les coûts de matières premières et de fluides.* *En revanche, les coûts de pré-exploitation d'un atelier engagés à compter de cette date, y compris jusqu'à la date de fonctionnement à plein régime, doivent être comptabilisés en charge.*
• *1.1.2 - formation de la main-d'œuvre*	*1.1.2 - Frais de formation de la main-d'œuvre : ces dépenses constituent des charges*
• *1.1.3 - frais généraux.* *Ces frais peuvent être étalés sur la durée de production (étalement linéaire de préférence sur trois ans).* *Avis de conformité n°6 du 22.4.1983 (A.C.)*	*1.1.3 - Frais généraux : ces dépenses sont exclues du coût d'acquisition des immobilisations corporelles et sont donc comptabilisées en charges.*
1.2 - Selon le plan comptable à l'usage des professions de la fonderie, de la mécanique et de la transformation des métaux, les frais de pré-exploitation d'une usine et d'essai d'un matériel peuvent être différés jusqu'au début de la période de commercialisation. *A.C. n°8 du 22.4.1983*	*1.2 - Les frais de pré-exploitation d'une usine et d'essai d'un matériel ne peuvent être comptabilisés à l'actif que s'ils sont directement attribuables au coût d'acquisition ou de production, selon les conditions précisées au § 1.1.1, ci-dessus.* *Les dépenses engagées à l'issue de cette phase, et notamment jusqu'au début de la période de commercialisation doivent être comptabilisées en charges.*

Références des guides et plans comptables professionnels et descriptif des frais concernés	*Traitement proposé*
2.1 - Frais préparatoires à la mise en service (autres que transports installation et montage)	
2.1.1 - Selon le plan comptable professionnel des industries du raffinage et de la distribution des hydrocarbures, il s'agit des frais antérieurs au démarrage d'une installation industrielle qui constitueraient des charges en période d'exploitation. *Exemples : nettoyage initial, épreuves hydrauliques, raccordements,* *2.1.2 - Installations provisoires,*	*2.1.1 - Les frais antérieurs au démarrage d'une installation industrielle qui constitueraient des charges en période d'exploitation ne peuvent être comptabilisés à l'actif que s'ils sont directement attribuables au coût d'acquisition ou de production selon les conditions précisées au § 1.1.1.* *2.1.2 - Les installations provisoires (maisons de chantier de type Algeco, branchements, autres aménagements), directement attribuables au chantier considéré, sont intégrés au coût global du chantier. Cf. § 4.2.1.1. de l'avis.*
2.1.3 - Formation du personnel	*2.1.3 - Formation du personnel : comptabilisation en charges*
2.2 - Sommes payées au titre de servitudes *Les servitudes de passage de canalisation peuvent être inscrites en charges différées.*	*2.2 - Les servitudes de passage de canalisation qui sont directement attribuables au coût d'acquisition ou de production selon les conditions précisées au § 1.1.1, seront comptabilisées à l'actif si leur montant peut être évalué de manière fiable. Ce sera le cas d'un règlement global ou fractionné.* *En cas de règlement par versements périodiques sous forme de redevances, par exemple, non déterminées dans le temps, celles-ci seront comptabilisées en charges.*
2.3 - Participation à des travaux au profit de tiers *Les dépenses faites au titre de participation à des travaux effectués à proximité du site concédé, (aménagement de bretelles d'accès à une voie rapide, aménagement de carrefours …) peuvent être étalées.* *A.C. n°30 du 12.03.1984*	*2.3. Exemple : frais de raccordement aux réseaux, réalisation remises à la collectivité ; cf. § 1.1.1.* *Ces aménagements réalisés à l'occasion de chantiers, directement attribuables au coût d'acquisition ou de production, doivent être intégrés au coût global du chantier. Cf. § 4.2.1.1 de l'avis*
3.1 - Frais d'utilisation (ou d'industrialisation)	
Selon le guide comptable des industries aéronautiques et spatiales, *certains frais d'utilisation tels que :- les études et réalisations des gammes de fabrication, - les études des outillages spécialisés, - les frais de démarrage d'une fabrication, peuvent être inscrits en charges différées. L'amortissement de ces charges se fait sur le coût de revient en série des matériels auxquels ils se rapportent, sur la base d'une hypothèse commerciale réaliste.*	*3.1 - A priori, ces frais ne sont pas directement attribuables au coût d'acquisition ou de production d'un actif, sauf cas particulier où les conditions précisées au § 1.1.1 seraient remplies (élément du coût de production d'un outillage spécialisé, par exemple) :* *Études et réalisation des gammes de fabrication, étude des outillages spécialisés :* *Si ces frais d'études répondent aux conditions de comptabilisation des frais de développement définis aux §§ 3.3.3 et 4.3.2.1 de l'avis, ils seront comptabilisés comme tels en immobilisations incorporelles.*

Références des guides et plans comptables professionnels et descriptif des frais concernés	*Traitement proposé*
	▪ *Si ces frais peuvent être directement rattachés à la production des pièces, suite à une commande, ils seront comptabilisés en en-cours de stocks et répartis sur le coût de production des pièces (cf. § 4.2 de l'avis).* ▪ *A défaut, comptabilisation de ces frais en charges.* • *Frais de démarrage d'une fabrication* ▪ *Soit ces frais peuvent être directement rattachables au coût d'acquisition ou de production, s'il s'agit de la première fabrication ;* ▪ *Soit, ils sont directement attribuables au coût de production des stocks* ▪ *A défaut, comptabilisation en charges.* ▪ *Il est précisé que les coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service, comprenant les coûts de publicité et de promotion, sont exclus des coûts d'acquisition ou de production des immobilisations corporelles et doivent être comptabilisés en charges (cf. § 4.2.1.1 de l'avis).*
3.2 - Frais d'utilisation de commercialisation	
Certains frais de commercialisation peuvent être inscrits en charges différées. L'amortissement de ces charges se fait sur le coût de revient en série des matériels auxquels ils se rapportent, sur la base d'une hypothèse commerciale réaliste. *A.C. n°16 du 21.12.1983*	*3.2 - Les frais de commercialisation doivent être comptabilisés en charges.*
4 - Frais de préparation du terrain en vue de l'exploitation d'un gisement	
Selon le plan comptable professionnel des industries de carrières et matériaux de construction, les frais engagés pour mettre à découvert un gisement (déboisage, décapage) peuvent être inscrits, lorsque la découverte dépasse les besoins de l'exercice, en charges différées à la fin de l'exercice au cours duquel les travaux (effectués par l'exploitant ou confiés à des tiers) ont été réalisés. Ils seront ensuite pris en charge en fonction des quantités de matériaux extraits. *A.C. n°18 du 21.12.1983*	*4 - L'IAS 16 §2(b) exclut de son champ d'application les droits miniers de prospection et extraction de minerai, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.* *Sous cette réserve, les coûts de préparation du site et les frais de démolition directement attribuables au coût d'acquisition ou de production sont comptabilisés à l'actif (cf. § 4.2.1.1 de l' avis).*

Références des guides et plans comptables professionnels et descriptif des frais concernés	*Traitement proposé*
5 - Frais de préparation des gravières et carrières	
Selon le plan comptable professionnel pour les industries du bâtiment et des travaux publics,	
les frais de déboisage, décapage, enlèvement et stockage de la terre végétale peuvent être inscrits en charges différées. Ils sont ensuite pris en charge en fonction des quantités de matériaux extraits. *A.C. n°9 du 22.4.1983 + Avis complémentaire des 12 et 30.5.1984*	*5 - Cf. cas n° 4*
6 - Frais initiaux engagés pendant la période de démarrage d'un chantier	
Selon le plan comptable professionnel pour les industries du bâtiment *le compte 481 peut notamment être utilisé pour enregistrer pendant la période de démarrage d'un chantier suivi à l'avancement, les frais initiaux que l'entreprise estime justifié de répartir sur la durée du contrat (par exemple études ou installations quand elles ne sont pas rémunérées par des prix de bordereau spécifiques) (NB : marché sur bordereau de prix = marché dont le prix résulte de l'application aux quantités réellement exécutées des prix unitaires d'un bordereau spécialement établi pour le marché en cause).* *A.C. n°9 du 22.4.1983 + Avis complémentaire des 12 et 30.5.1984*	*6 - Les frais initiaux engagés pendant la période de démarrage d'un chantier suivi à l'avancement doivent être comptabilisés selon les dispositions prévues pour les contrats à long terme (art. 380-1 du règlement n° 99-03 du CRC).*
7 - Frais de collection ou de création	
Selon le plan comptable professionnel à l'usage des industries textiles et le guide des entreprises de spectacles, dans le cas de collections ou de revues à grand spectacle ayant une durée certaine de vie de plusieurs années, ces frais de création peuvent être inscrits en immobilisations incorporelles. *A.C. n°32 du 12.3.1984 ; A.C. n°40 du 19.12.1984*	*7 - Si ces frais répondent aux conditions de comptabilisation des frais de développement, ils pourront être comptabilisés comme tels en immobilisations incorporelles (cf. §§ 3.3.3 et 4.3.2.1 de l' avis).*

Références des guides et plans comptables professionnels et descriptif des frais concernés	*Traitement proposé*
8 - Charges liées à l'exploitation d'une installation pendant la période comprise entre son achèvement et son utilisation à la capacité normale	
Dans les avis des 8 juillet, 7 novembre et 19 décembre 1975 relatifs au plan comptable des entreprises concessionnaires, le CNC avait, en présence d'une inadéquation entre la nature du cycle d'exploitation pluriannuel de ces entreprises et de leur régime juridique et financier, demandé des dispositions juridiques appropriées et admis, dans l'attente l'utilisation du mécanisme des charges de structure différées. Mais le Comité d'urgence du CNC dans son avis n°98 A du 18 mai 1998 relatif à la comptabilisation des charges différées dans les SEMCA a estimé que la suppression des charges de structure différées (constituées des provisions pour amortissement de caducité et de frais financiers) est une méthode améliorant l'information financière de ces sociétés.	*8. Les dépenses engagées après l'achèvement de l'immobilisation, selon l'utilisation prévue par la direction, correspondant au niveau de performance nécessaire pour atteindre la rendement initial attendu à la date de réception (cf. cas du § 1.1.1) jusqu'à la date d'« utilisation à la capacité normale » et à fortiori après cette date, sont comptabilisées en charges (cf. § 4.2.1.1) de l' avis ; Cf. également § 4.2.3 pour les coûts ultérieurs).*
9 - Frais financiers ayant le caractère de charges de stockage lorsque la durée du stockage ne dépasse pas l'exercice	
Selon l'avis de conformité n°44 du CNC des plans comptables professionnels des industries et du commerce de bétail et de la viande, ces frais peuvent néanmoins, par application des principes de spécialisation des exercices et de rattachement des charges aux produits, être inscrits en charges comptabilisées d'avance lorsqu'il y a un contrat dans le cadre de la gestion du marché avec des organismes publics garantissant un financement spécifique du stockage (prime de stockage). *A.C. n°44 du 13.6.1985*	*9 - Ces frais doivent être comptabilisés en charges.*

Références des guides et plans comptables professionnels et descriptif des frais concernés	*Traitement proposé*
10 - Intérêts intercalaires	
10.1 - Selon le guide comptable professionnel pour les industries chimiques, • *les frais financiers relatifs au financement d'un atelier durant la période de construction et d'essais peuvent être inscrits en charges différées.*	*10.1 - Selon les dispositions prévues au § 4.1.3 de l' avis, les entreprises ont une option pour la comptabilisation des intérêts des capitaux empruntés pour financer l'acquisition ou la production d'un actif « éligible » engagés pendant la période de production, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive :* • *soit comptabilisation en charges* • *soit incorporation au coût de l'actif* • *Les intérêts engagés postérieurement doivent être comptabilisés en charge.*
• *10.2 - Écart entre le coût de revient réel de production et le coût de revient théorique (ou normal) de production (écart intégré dans les frais de démarrage)* • *cet écart ne peut pas être intégré au coût de l'immobilisation et ne constitue pas des frais normaux d'exploitation. Il peut être inscrit en charges différées (étalé sur 3 ans de préférence).* *A.C. n°6 du 22.4.1983*	*10.2 - Seuls les coûts directement attribuables au coût d'acquisition ou de production selon les conditions précisées au § 1.1.1 peuvent être comptabilisés à l'actif* *Les pertes d'exploitation initiales sont comptabilisées en charges(cf. § 4.2.1.2 de l' avis)*

Références des guides et plans comptables professionnels et descriptif des frais concernés	*Traitement proposé*
II – Charges à étaler	
13 - Frais d'ouverture ou de réouverture des points de vente	
Le guide comptable des entreprises à commerces multiples (grands magasins, magasins populaires, bazars et galeries) indique que les charges supportées lors de l'ouverture ou la réouverture d'un point de vente sont souvent importantes. Elles ne présentent pas cependant le caractère de frais d'établissement et sont à inscrire dans les charges d'exploitation. Toutefois, il permet de les répartir sur plusieurs exercices sans que leur étalement soit supérieur à 5 ans. L'avis de conformité n°2 du CNC a admis l'inscription de ces frais en charges à étaler « en considération de la nature même et du caractère non répétitif de tels frais ». *A.C. n°2 du 21.12.1982*	*13 - Les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'actif et ne peuvent pas être attribués directement aux coûts supportés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction sont comptabilisés en charge.* *Il en est ainsi :* *pour les frais d'ouverture et de réouverture d'un point de vente (§ 4.2.1.2 de l' avis)* *⇨ Charges*
14 - Frais de promotion et de lancement, de pré-ouverture et d'ouverture	
Selon le plan comptable professionnel de l'industrie hôtelière, ces frais peuvent être inscrits en charges à étaler. *A.C. n°27 du 25.1.1984*	*14* *- pour les frais de promotion et de lancement, de pré-ouverture et d'ouverture* *⇨ Charges*
15 - Frais de lancement d'une collection voire d'un ouvrage particulier	
Selon le plan comptable professionnel de l'édition, ces frais, comprenant notamment les frais de prospection et de publicité concernant des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité qui ne peuvent pas être amortis dans l'exercice en raison des conditions dans lesquelles ils ont été engagés, peuvent être inscrits en charges à étaler. L'avis de conformité n°26 du CNC précise que ces frais demeurent l'exception. *A.C. n°26 du 21.12.1983*	*15* *pour les frais de prospection et de publicité concernant les activités nouvelles ou de perfectionnement d'activité.* *⇨ Charges*

Références des guides et plans comptables professionnels et descriptif des frais concernés	*Traitement proposé*
16 - Frais de montage d'un spectacle	
Selon le guide comptable professionnel des entreprises de spectacles et des établissements exerçant des activités d'action culturelle, les charges de montage peuvent être inscrites en charges à étaler. En effet, un spectacle peut être monté et présenté « à cheval » sur deux exercices.	*16 – Ces dépenses doivent être comptabilisées en charges, sauf dans le cas où elles pourraient être directement attribuées au coût de développement d'une immobilisation incorporelle.*
Pour déterminer la part de ces frais à prendre en charge dans l'exercice, le guide se raccorde aux obligations de la convention collective des artistes du spectacle qui veut que l'entreprise doit assurer aux comédiens autant de représentations que de jours de répétition avec un minimum de 30 jours. En conséquence, si le minimum de présentations n'est pas atteint à la clôture de l'exercice, il y a lieu de retenir le nombre de représentations au cours de l'exercice pour déterminer la proportion à appliquer au coût. A.C. n°40 du 19.12.1984	
17 - Frais de transfert d'un établissement	
17.1 - Selon le guide des industries aéronautiques et spatiales, les frais de transfert d'un établissement peuvent être étalés sur une période que ne peut excéder 5 ans. *A.C. n°16 du 21.12.1983*	*17.1 - Ces frais non attribuables directement au coût d'acquisition ou de production de la nouvelle installation doivent être comptabilisés en charges*
17.2 - Selon la réponse du ministre de la justice (Rép. Valbrun, AN 3 octobre 1975), la quote-part de salaires et de charges sociales concernant le déménagement du matériel et des marchandises pour leur rangement par une partie du personnel peut être étalée.	*17.2 - idem*
Sont également concernées les charges liées à la mise en exploitation d'un matériel, les honoraires du déménageur et ceux du commercialisateur qui a permis de trouver le site.	*Cf. § 1.1.1*
18 - Frais d'études pour le choix d'une implantation nouvelle	*Les frais d'études, comme les dépenses préliminaires, ne pourront être rattachées au coût d'acquisition ou de production qu'à compter de la date à laquelle la direction a pris la décision d'acquérir ou de produire l'immobilisation, ce qui justifie la capacité de l'entreprise au plan technique et financier d'acquérir ou de produire l'immobilisation et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs (§ 4.2.1.1 de l' avis)*

ANNEXE II

Schéma de comptabilisation des dépenses afférentes à l'acquisition ou à la production d'une immobilisation

Phase préliminaire	Phase d'acquisition et de production	Phase de démarrage	Fonctionnement à plein régime
Actif Néant	- Prix d'achat… - Coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction - Estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de restauration du site.		- Coûts de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'immobilisation - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions si comptabilisées comme un composant séparé.
Charges -Dépenses d'études préliminaires du projet	-Coûts exclus car ne pouvant pas être affectés directement aux coûts nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionnement selon l'utilisation prévue par la direction.	-Coûts non directement attribuables - Coûts supportés lors de l'utilisation ou du redéploiement	-Dépenses courantes d'entretien et de maintenance

Décision de la Direction

Mise en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction

Fin de la période d'activation des coûts

Date de réception pour atteindre le rendement initial

Fonctionnement à plein régime

- Opérations incidentes pouvant intervenir avant ou pendant la construction ou l'aménagement de l'immobilisation corporelle (charges-produits)

Avis CU n° 00-D du 21 décembre 2000 relatif au traitement comptable des frais d'émission et d'acquisition de titres

- ***Liste détaillée des frais identifiés***

LISTE DES FRAIS	FRAIS LIES A L'ACQUISITION	FRAIS LIES A L'EMISSION
I Coûts internes		
- temps passé pour le montage de l'opération, convaincre l'investisseur et lui fournir l'ensemble des éléments ;	**X**	**X**
- voyages, déplacements, frais annexes ;	**X**	**X**
- coût de fonctionnement du service « développement », « opérations financières », « fusions- acquisitions », communication, relations publiques…	**X**	**X**
II Coûts externes		
II-1 Conseils		
- honoraires relatifs à des conseils de nature comptable, juridique, fiscal, en stratégie et études de marché, en environnement, en ressources humaines.	**X**	**X**
II-2 Banques		
- honoraires relatifs à des conseils (montages d'opérations…),	**X**	**X**
- commissions d'engagements,	**X**	**Non**
- commissions de placements,	**Non**	**X**
- garanties de bonne fin de l'opération (exemple : garantie du type L 191-1 de la loi du 24 juillet 1966).	**X**	**X**
II-3 Formalités légales et dépenses liées		
- formalités légales, prospectus, frais d'impression, redevances des autorités régulatrices et entreprises de marché.	**X**	**X**
II-4 Communication et publicité		
- coût de la campagne de communication : journaux, TV, radio…	**X**	**X**
- frais d'impression ;	**X**	**X**
- organisation des réunions d'information ;	**X**	**X**
- commissions de l'agence de communication financière et achats d'espaces…	**X**	**X**

- ***Schémas comptables pour l'imputation des couts d'émission d'instruments de capitaux propres sur les primes afférentes***

Soit une émission d'instruments de capitaux propres de 1.000 (nominal 100 + prime 900) entraînant des coûts d'émission de 100.
L'entreprise réalise un profit avant impôt et avant comptabilisation de l'opération de 200.
Le résultat fiscal avant comptabilisation de l'opération s'élève également à 200, imposable à 40%.

- ***Constatation de l'émission :***

	Débit	Crédit	
512 – Banques	1000	100	**101 - Capital**
		900	**104 - Prime d'émission**

  - ***Imputation des coûts d'émission sur la prime d'émission :***

	Débit	Crédit	
104 – Prime	100	100	**401 - Fournisseurs**

Commentaire : les coûts d'émission ne transitent pas par le compte de résultat.

- ***Calcul du résultat fiscal sur la déclaration 2058 :***

Résultat avant impôt :	200
Déduction extra comptable des coûts d'émission :	<100>
Résultat imposable :	100
Impôt à 40 % :	40

- ***Comptabilisation de l'impôt dû :***

	Débit	Crédit	
695- Impôt sur le bénéfice	40	40	**444 - Etat IS**

- ***Enregistrement dans les comptes consolidés***

Les écritures ci-dessus sont reprises à l'identique dans les comptes consolidés.

Titre III – Le passif

Chapitre I – Capitaux propres

Section 1 – Capital social

Art. 311-1
Dans les sociétés, le capital représente la valeur nominale des actions ou des parts sociales.

Traitement comptable : Coût d'une opération portant sur les capitaux propres (frais d'émission notamment) – Avis CU n° 00-D du 21 décembre 2000 relatif au traitement comptable des frais d'émission et d'acquisition de titres

- ***Comptes individuels***

Les coûts internes ne constituant pas des frais d'émission, sont comptabilisés en charges de l'exercice.
En cas d'opérations n'entraînant pas d'émission d'instruments de capitaux propres (frais d'introduction en bourse par cession, frais d'offre publique de vente, de défense de la cible d'une offre publique d'achat/offre publique d'échange…), les coûts externes ne constituent pas des frais d'émission. Ils sont comptabilisés en charges de l'exercice. Toutefois, les frais d'introduction en bourse incombant à l'entreprise peuvent être comptabilisés en frais d'établissement conformément aux dispositions de l'article 932-1 du plan comptable général (compte 201) ;
En cas d'opérations entraînant une émission d'instruments de capitaux propres (instruments donnant immédiatement accès aux capitaux propres, ou une émission dont le produit est constaté directement dans les capitaux propres, par exemple les bons de souscription d'actions) :

- *les coûts externes considérés comme des frais d'émission peuvent être imputés sur la prime d'émission, comptabilisés en charges de l'exercice ou inscrits à l'actif en frais d'établissement. En cas d'imputation sur la prime d'émission, qui constitue la méthode préférentielle, celle-ci s'effectue net d'impôts;*
- *les coûts externes qui ne constitueraient pas, sur le plan comptable, des frais d'émission sont comptabilisés uniquement en charges de l'exercice.*

- *Cas particuliers*

Le comité d'urgence considère que :

1) *Si l'opération échoue, en l'absence d'émission, ces coûts externes ne constituent pas des frais d'émission ; ils sont inscrits en charges de l'exercice*
2) *Dans le cas d'une opération mixte, c'est à dire d'une introduction en bourse par cession de titres et augmentation de capital, il existe des frais relevant indistinctement des titres nouveaux et cédés. Pour la comptabilisation de ces derniers, il convient de les répartir forfaitairement au prorata des produits de la cession de titres et de l'augmentation de capital ; la quote-part afférente à l'augmentation de capital est considérée comme des frais d'émission et peut être imputée sur la prime d'émission ; les autres frais correspondant à des frais d'émission sont comptabilisés en charges de l'exercice ou inscrits à l'actif en frais d'établissement.*
3) *En cas d'opération en cours à la clôture de l'exercice, il convient d'apprécier, à la date d'arrêté des comptes, si l'opération a de sérieuses chances d'aboutir ou non :*

- *si l'opération a de sérieuses chances d'aboutir, les coûts externes, considérés comme des frais d'émission et déjà engagés à cette date, peuvent être comptabilisés au compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » ;*
- *si l'opération n'a pas de sérieuses chances d'aboutir, les coûts déjà engagés à cette date sont comptabilisés en charges de l'exercice. Il ne sera pas possible de les reprendre au cours de l'exercice suivant si l'émission a finalement lieu ;*

4) *S'il existe une incertitude sur la récupération effective des économies d'impôt relatives aux frais d'émission (cette incertitude est présumée si l'entreprise a supporté des pertes récentes au cours des deux derniers exercices sauf à apporter des preuves contraires convaincantes), l'imputation des frais d'émission sur les capitaux propres s'effectue avant effet d'impôts.*
5) *Si l'entreprise a opté pour l'inscription en frais d'établissement, il n'est pas possible de changer de méthode ultérieurement pour imputer ces coûts sur la prime d'émission.*

- ***Comptes consolidés***

Dans les comptes consolidés :

- *les coûts internes, ne constituant pas des frais d'émission, sont comptabilisés en charges de l'exercice ;*
- *les coûts externes considérés comme des frais d'émission, sur le plan comptable, sont imputés sur la prime d'émission net d'impôts ;*
- *les coûts externes qui ne constitueraient pas, sur le plan comptable, des frais d'émission, sont comptabilisés uniquement en charges de l'exercice.*

Section 2 – Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres

Définition des subventions d'investissement – PCG 1982

Subvention dont bénéficie l'entreprise en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subvention d'équipement) ou de financier des activités à long terme.

Art. 312-1

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. À défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention.

Art. 312-2

Toutefois, des dérogations aux modalités fixées à l'article 312-1 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.

Section 3 – Provisions réglementées

Art. 313-1

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 relatif 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.

Chapitre II – Passifs

Champ d'application – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

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 1er 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.*

Section 1 - Définition des passifs

Art. 321-1

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 explicitées 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.

Définition – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

Les tiers comprennent les membres du personnel.

Art. 321-2

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

Art. 321-3
La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

Art. 321-4
Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Charges à payer – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
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.

Art. 321-5
Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-2/4*

Provisions pour risques et charges – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
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.

Art. 321-6
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.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-2/4*

Passif éventuel – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
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.

Art. 321-7
Les produits constatés d'avance constituent des passifs.

Produits constatés d'avance – Avis CNC n° 00-01 relatif aux 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.

Section 2 – Comptabilisation des passifs

Sous-section 1 – Critères de première comptabilisation

Art. 322-1
À l'exception des cas prévus aux articles 322-4 et 322-13, 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.

Art. 322-2
À 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.

Condition de comptabilisation d'un passif – Avis CNC n° 2008-16 du 2 octobre 2008 relatif à la comptabilisation du supplément de réserve spéciale de participation prévu à l'article L. 3324-9 du code du travail
Le supplément de réserve spéciale de participation au titre de l'exercice clos ne peut être déterminé qu'au moment où le résultat de l'exercice est arrêté. Si l'entreprise dispose d'un accord de participation, le conseil d'administration généralement ou le directoire et à défaut le chef d'entreprise (s'il n'y a pas de conseil d'administration), peuvent décider d'attribuer après la clôture, un supplément de réserve spéciale de participation au titre de l'exercice clos.
Concernant le versement du supplément de réserve, l'obligation peut résulter :
- *d'un accord de participation conclu conformément à l'article L. 3324-2 du code du travail ;*
- *d'une pratique établie de versement d'un supplément de participation créant une attente de la part des salariés ;*
- *d'une annonce de la direction de l'entreprise aux salariés, avant la date de clôture de l'exercice, qu'elle procèdera à un versement de supplément de réserve spéciale de participation, selon une formule déterminée ou déterminable.*

Si l'une de ces obligations existe à la date de clôture, le supplément de réserve spéciale de participation doit donner lieu à la constatation d'un passif à la clôture de l'exercice au titre duquel le supplément est distribué, même si le calcul de ce supplément ne sera finalisé qu'au moment de l'arrêté des comptes. La provision comptabilisée est constatée et évaluée dans les conditions prévues aux articles 322-4 et 323-2. Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque l'entreprise ne s'est pas engagée de manière explicite ou implicite envers ses salariés à la date de clôture de l'exercice, les conditions de comptabilisation d'un passif ne sont pas réunies. Le supplément de participation sera donc comptabilisé en charges l'année de son versement.

Conditions de comptabilisation – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
En fin d'exercice, les passifs sont évalués en fonction des informations connues à la date d'établissement des comptes.

Art. 322-3
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 322-2.

Art. 322-4
Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Estimation du passif – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

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.

Art. 322-5

Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe.

Obligation conjointe et solidaire – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

Dans le cas d'une obligation conjointe et solidaire à la charge d'une entité, 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.

Art. 322-6

En application de l'article 420-5 et par exception aux articles 322-1 et 322-2, 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

Art. 322-7

En application des articles 322-1 et 322-2, 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.

Dette fournisseur – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

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.*

Art. 322-8

Si elle satisfait aux conditions des articles 322-1 et 322-2, 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.

Obligation conjointe et solidaire – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

Dans le cas d'une obligation conjointe et solidaire à la charge d'une entité, 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.

Art. 322-9
Une perte sur un contrat doit être provisionnée dès qu'elle devient probable.

Contrat en perte – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
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.

Art. 322-10
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.

Restructurations – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
- ***Principe général***

Ils 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. L'annonce aux tiers concernés n'est pas nécessairement individuelle. Une annonce publique ou, s'agissant des salariés, à leurs représentants, est suffisante.

- ***Restructurations***

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.*

- ***Formalisation du plan de restructurations***

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 œuvre.*

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.

- ***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.

L'annonce aux tiers concernés n'est pas nécessairement individuelle. Une annonce publique, ou s'agissant des salariés, à leurs représentants, est suffisante.

- ***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.

- ***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.

Art. 322-11

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.

Accord irrévocable – Avis CNC n° 00-01 relatif aux passifs

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.

Art. 322-12

Les pertes d'exploitation futures, ne répondant pas à la définition d'un passif de l'article 321-1, ne sont pas provisionnées.

Perte d'exploitation future – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

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.

Art. 322-13

Un passif peut ne pas être comptabilisé dans les cas prévus à l'article 324-1 relatif aux pensions retraites et versements assimilés.

Section 3 – Evaluation des passifs

Sous-section 1 – Evaluation des passifs à la date d'entrée

Art. 323-1
Les passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères sont évalués conformément aux dispositions générales du présent recueil aux articles 410-1 à 420-8.

Art. 323-2
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 :

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

Modalités d'estimation – Avis CNC n°00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
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.

Droit individuel à la formation – Avis CU n° 2004-F du 13 octobre 2004 relatif à la comptabilisation du droit individuel à la formation
Les dépenses afférentes aux actions de formation constituent un passif et sont provisionnées si elles répondent à la définition et aux conditions de comptabilisation d'un passif :

- ***Existence d'une obligation pour l'entreprise***

Le dispositif du DIF prévu par la loi n° 2004-391 du 4 mai 2004 crée un droit individuel au profit du salarié à l'égard de l'entreprise, matérialisé par l'information qu'elle doit donner annuellement par écrit, quant au total des droits acquis à ce titre (art. L. 6323-7 du code du travail). Cette obligation est potentielle pour l'entreprise car le salarié pourra ne jamais la demander et l'entreprise pourra refuser l'action de formation choisie. L'événement qui permet de rendre l'obligation certaine, est constitué par « l'accord écrit de l'employeur et du salarié » sur le choix de l'action de formation.

- ***Comptabilisation***

Dans les règles comptables françaises, comme selon les IFRS, l'appréciation de la contrepartie ne dépend pas de la démonstration de la rentabilité de la dépense engagée. Dès lors qu'il s'agit d'une décision de gestion prise à l'initiative de l'entreprise, qui se rattache à l'activité future, la contrepartie positive est présumée comme au moins équivalente. Les dépenses de formation, engagées dans le cadre des actions collectives du plan de formation, sont traitées comme des charges de période (décisions dépendant de l'entreprise) car elles se rattachent à l'activité future poursuivie par les salariés dans l'entreprise.

- ***Evaluation***

L'analyse des dépenses engagées au titre du DIF conduit à distinguer deux situations bien distinctes :

- *En cas d'accord entre l'entreprise et le salarié*

Dès qu'il y a accord sur l'action de formation, l'obligation devient certaine pour l'entreprise.
A la différence des actions de formation qui relèvent de décisions de gestion de l'entreprise et se rattachent à l'activité future des salariés (dans l'entreprise), dont la contrepartie au moins équivalente est présupposée, les actions engagées dans le cadre du DIF constituent une obligation légale dont la mise en œuvre est à l'initiative du salarié et dont la contrepartie positive attendue devrait être évaluée. A défaut, de telles obligations devraient donner lieu à constatation de provisions.

Toutefois, en raison des différents éléments concourant aux actions de formation au titre du DIF, qu'il s'agisse du contenu, de la date de réalisation, des modalités d'organisation, leur réalisation dépend en fait de décisions de gestion ou d'opportunité de l'entreprise qui se rattachent à l'activité future dont la contrepartie au moins équivalente est présupposée. Par ailleurs, ces dépenses sont imputables sur l'obligation légale de l'entreprise de participer au développement de la formation professionnelle continue –FPC – (cf. art. L. 6331-5 du code du travail).

Les dépenses engagées dans le cadre du DIF qui se rattachent à l'activité future, constituent des charges de période, comme pour les autres dépenses de formation.

Cependant, si les actions de formation n'ont pas éteint l'ensemble des droits individuels à la formation ouverts, l'entreprise doit mentionner en annexe le volume d'heures de formation cumulé correspondant aux droits acquis au titre du DIF (attestations annuelles), avec indication du volume d'heures de formation n'ayant pas donné lieu à demande.

- *En cas de désaccord persistant sur deux exercices successifs et de demande à bénéficier d'un congé individuel à la formation au Fongecif, ainsi qu'en cas de licenciement ou de démission*

- *Demande de congé individuel à la formation au Fongecif*

En cas de désaccord persistant sur deux exercices successifs entre l'entreprise et le salarié sur le choix de l'action de formation, le salarié peut demander à bénéficier d'un congé individuel de formation. Dès l'accord du Fongecif pour assurer le financement du CIF correspondant aux priorités définies par ce dernier, l'entreprise est tenue de verser à l'organisme paritaire agréé au titre du congé individuel de formation le montant de l'allocation de financement prévue à l'article L. 6323-12 du code du travail, majoré des coûts de formation calculés forfaitairement.

Dans cette situation, où l'action de formation ne relève pas du champ des décisions de gestion de l'entreprise, le montant de l'allocation de financement prévue à l'article L. 6323-12 du code du travail, majoré des coûts de formation calculés forfaitairement, doit donner lieu à la constatation d'un passif dès l'accord du Fongecif.

- *Demande de formation au titre du DIF dans le cadre d'un licenciement ou d'une démission*

En cas de licenciement, sauf pour faute grave ou faute lourde, le salarié peut demander avant la fin du délai congé à bénéficier de son droit individuel à la formation. Le calcul du montant de l'allocation de formation est précisé par l'article L. 6323-17. De même, en cas de démission, le salarié peut demander à bénéficier de son droit individuel à la formation si l'action est engagée avant la fin du délai congé.

Dans ces dernières situations qui ne peuvent pas être rattachées à l'activité future du salarié dans l'entreprise, le Comité considère que les coûts de formation engagés, et éventuellement l'allocation de formation, doivent donner lieu à constatation d'un passif dès la demande du salarié (formulée avant la fin du délai congé).

Comptabilisation d'une provision attachée à la vente initiale – Avis CU n° 2004-E du 13 octobre 2004 relatif à la comptabilisation des droits de réduction ou avantages en nature accordés par les entreprises à leurs clients

Cet avis s'applique aux transactions au terme desquelles les entreprises s'engagent à remettre à leurs clients des droits à réduction ou avantages en nature (produits ou services) dont les conditions d'attribution et/ou la valeur dépendent du montant des ventes. Cet engagement pris par les entreprises est porté de manière explicite ou implicite à la connaissance des clients dès la première vente.

Les avantages octroyés, de nature différente selon les politiques de vente utilisées, visent notamment :

- *les réductions correspondant aux droits accumulés accordés aux clients au titre des ventes passées et utilisables à l'occasion des ventes futures, sous forme de chèques cadeaux, chèques réduction, cartes de fidélité, réductions diverses…*
- *les avantages en nature restitués aux clients sous forme de produits prélevés sur les marchandises de l'entreprise ou acquis auprès de fournisseurs extérieurs, ou de services rendus par l'entreprise ou des prestataires externes…*

Lors de la vente initiale et quel que soit le support utilisé, la transaction consiste pour l'entreprise à accorder à ses clients des droits se traduisant par une réduction monétaire ou par la remise d'avantages

en nature ou de prestations. Le droit à réduction ou l'avantage peut être mobilisable immédiatement ou à terme, avec des conditions de délai ou de seuil le cas échéant.
Les bons de réduction, non rattachés à une vente initiale et délivrés ponctuellement, indistinctement de la qualité du client, (mailings, coupons insérés dans la presse…), sont exclus du champ d'application de l'avis.

Deux approches peuvent être envisagées :

- *la comptabilisation d'une provision attachée à la vente initiale*

Un engagement résultant d'une obligation explicite constitue un passif et doit être comptabilisé à la date de clôture s'il répond aux conditions suivantes, à savoir :

- *Existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la date de clôture : Dès la vente initiale, l'entreprise s'engage de manière explicite par contrat (remise de carte de fidélité par exemple) ou de manière implicite par des annonces ou communications, à accorder à ses clients des réductions monétaires ou des avantages en nature. Cet engagement qui crée une attente légitime de la part des clients et qui peut se dénouer immédiatement ou à terme constitue une obligation. Il en va de même lorsque l'obligation est assortie d'un franchissement de seuil. Cet engagement doit être comptabilisé dès la vente initiale.*
- *Sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue : Il n'y a pas de contrepartie attendue à concurrence de la réduction ou des avantages en nature accordés. En effet, dès la vente initiale, l'entreprise a reçu la totalité du paiement en échange de l'attribution de ces droits, qui donneront lieu à remise ultérieure de produits ou services. Par ailleurs, le fait que ces droits participent éventuellement à l'augmentation ultérieure du chiffre d'affaires ne peut être que représentatif d'un élément incorporel faisant partie du fonds de commerce généré en interne, qui ne peut pas être reconnu à l'actif. Il convient de comptabiliser un passif dès l'attribution du premier point qui correspond à l'engagement contracté par l'entreprise.*
- *Possibilité d'estimation fiable : Pour estimer la sortie de ressources, les entreprises devraient être en mesure de déterminer de manière statistique et suffisamment fiable : le nombre et la valeur des droits attribués sous forme de points, le pourcentage et la valeur des droits transformés en chèques réduction, et cadeaux ou autres avantages et le pourcentage et la valeur des chèques réduction et cadeaux ou autres avantages effectivement présentés.*

  Si la société considère qu'elle ne peut pas estimer de manière suffisamment fiable le pourcentage de transformation des droits ou le pourcentage de présentation effective des droits transformés, la provision doit être calculée sur la base de la totalité des droits accordés.

  S'agissant d'un grand nombre d'obligations similaires, la probabilité de sortie de ressources doit s'apprécier par rapport à l'ensemble des chèques ou autres avantages émis ou à émettre.

Selon cette approche, le passif correspondant aux réductions monétaires à accorder, aux avantages en nature, produits à remettre ou services à rendre aux clients, doit en règle générale, être comptabilisé sous forme de provision, dès la vente initiale sur la base du coût de revient de l'avantage accordé ou de sa valeur faciale lorsque la réduction monétaire est remboursable en espèces

- *la constatation d'un produit comptabilisé d'avance dès la vente initiale*

Lors de la vente initiale, l'entreprise perçoit un montant global comprenant, d'une part, les fournitures et prestations effectivement livrées ou rendues et, d'autre part, les réductions à accorder ou les fournitures et prestations à livrer à l'occasion d'une vente ultérieure (partie différée du revenu).
Selon cette approche, la part du revenu perçu avant que les réductions n'aient été accordées et les fournitures ou les prestations correspondantes livrées ou effectuées, constitue un produit constaté d'avance, au sens des dispositions de l'article 944-48, ne peut être imposée en l'absence de règles précises de reconnaissance des produits.
En l'absence de règles précises de reconnaissance des produits, cette approche ne peut pas être imposée.

Les transactions conduisant à accorder des réductions monétaires ou des avantages en nature remis aux clients sous forme de produits ou services, doivent donner lieu, dès la vente initiale, à la comptabilisation d'une provision sur la base du coût de revient de l'avantage accordé. Cette méthode est applicable aux

entreprises qui comptabilisent pour la première fois cette obligation, dont le changement est traité selon les dispositions de l'article 122-2.
Toutefois, les entreprises qui comptabilisaient déjà ces transactions, dès la vente initiale, à un niveau au moins équivalent au montant de la provision visée au paragraphe précédent, maintiennent leur traitement antérieur, pour respecter le principe de permanence des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes, prévu aux articles 121-5 et 122-1.

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

Dépenses à prendre en compte – Avis CNC n°00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
Les coûts directs correspondent aux coûts qui n'auraient pas été engagés en l'absence de cette obligation.

Art. 323-4
Les provisions sont évaluées avant effet d'impôt sur les bénéfices.

Evaluation avant effet d'impôt – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
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.

Art. 323-5
Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures.

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

Prise en compte des évènements futurs – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
Pour estimer une provision pour risques et charges, il convient de prendre en compte l'évolution attendue de la législation, de la technique, ou l'évolution des coûts. 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.

Art. 323-7
Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

Profits résultant de la sortie attendue d'actifs – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
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

Art. 323-8
En application de l'article 112-2 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.

Remboursement – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

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.

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.

Art. 323-9

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.

Evaluation des produits constatés d'avance – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

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.

Sous-section 2 – Evaluation des passifs postérieurement à leur date d'entrée

Art. 323-10

À 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.

Art. 323-11

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.

Art. 323-12

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.

Evaluation postérieure et utilisation des provisions pour risques et charges – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

Il n'y a pas lieu de distinguer 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.

Sous-section 3 – Applications à certaines situations pratiques

Campagne de publicité – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs

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.

Section 4 – Pensions, retraites et versements similaires

Art. 324-1
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 en partie, constatés sous forme de provision.
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.

Information en annexe – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs -
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.

Recommandation ANC n° 2013-02 relative aux règles d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires pour les comptes annuels et les comptes consolidés établis selon les normes comptables françaises

La présente recommandation s'applique à toute entité, entreprise ou groupe tenu d'établir des comptes annuels et /ou consolidés et ce quelle que soit la réglementation comptable dont ils relèvent (Plan comptable général, réglementation comptable applicable aux établissements de crédit, aux organismes d'assurance, aux associations, aux fondations ….)
Pour l'établissement des comptes annuels, les dispositions comptables applicables à ces entités ou entreprises sont en effet régies par divers règlements comptables ou d'autres textes (code des assurances, règlements du CRC ou CRB, …). Toutefois, s'agissant de l'évaluation et de la comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires, les principes fixés dans le Plan Comptable Général (CRC 99-03) sont repris dans ces différents textes et sont donc de portée générale.
Aussi, seules les dispositions du Plan Comptable Général sont citées dans ce texte.
En matière de comptes consolidés, la présente recommandation s'applique à tous les groupes établissant des comptes consolidés selon les normes comptables françaises.

La présente recommandation couvre les seuls engagements de retraite comme les pensions et les indemnités de fin de carrière, et les avantages similaires définis au § 11b de l'annexe 1, tels que l'assurance-vie et la couverture médicale.
Les entreprises peuvent continuer à appliquer les dispositions des sections 7 et 8 de l'annexe de la recommandation du CNC n°2003-R.01 relatives aux autres avantages à long terme et aux indemnités de rupture de contrat de travail.

L'Autorité des normes comptables RECOMMANDE pour l'évaluation et la comptabilisation de l'ensemble des engagements de retraites et avantages similaires ou pour leur mention dans l'annexe dans les comptes annuels et les comptes consolidés établis selon les normes comptables françaises:

1- de qualifier ainsi les dispositifs français en matière de retraite :

a) Régime de base de la sécurité sociale et régimes AGIRC et ARRCO
Pour la détermination des engagements à évaluer, il est rappelé qu'en France, les régimes de retraite de base de la sécurité sociale ainsi que les régimes AGIRC et ARRCO sont des régimes financés par répartition, ce qui signifie que :
- *les cotisations sont fixées à un niveau que l'on estime suffisant pour servir les prestations venant à échéance au cours de l'exercice ;*

- *les prestations futures liées à l'activité des salariés au cours de l'exercice seront payées par les cotisations futures ;*
- *l'entreprise n'a aucune obligation juridique ou implicite de payer ces prestations futures : sa seule obligation est d'acquitter les cotisations lorsqu'elles sont dues ;*
- *si l'entreprise cesse d'employer des bénéficiaires de ce régime, elle ne sera pas obligée de payer les prestations dues aux anciens membres de son personnel à raison de leur activité au sein de l'entreprise.*

Dans ces conditions, les régimes précités en vigueur en France constituent des régimes nationaux devant être considérés comme des régimes à cotisations définies au sens du § 413 de l'annexe 1.

b) Indemnité de fin de carrière

Les indemnités de fin de carrière sont considérées comme des avantages à prestations définies, ressortant de la catégorie des avantages postérieurs à l'emploi dont la prise en charge s'effectue de façon linéaire pendant toute la durée d'acquisition conditionnelle des droits conférés aux bénéficiaires, tout en probabilisant les risques que le salarié quitte l'entreprise avant son départ en retraite.

2 - d'appliquer à l'ensemble des engagements de retraite et avantages similaires l'une des deux méthodes définies ci-après :

- *Méthode 1 : Application des dispositions présentées dans l'annexe 1 de cette recommandation ;*
- *Méthode 2 : Application des dispositions de la norme IAS 19 telle qu'adoptée par la Commission Européenne dans le cadre de son règlement n° 475/2012 du 5 juin 2012, à l'exception des paragraphes traitant de l'information en annexe au titre des engagements de retraite et avantages similaires à prestations définies, et en tenant compte des adaptations suivantes :*

- *pour la comptabilisation des réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies, les entités, entreprises ou groupes utilisent, pour la comptabilisation des écarts actuariels une des méthodes figurant aux paragraphes 6261 et 6262 de l'annexe 1 de cette recommandation, et, pour le calcul et la comptabilisation des variations du plafonnement de l'actif, les dispositions des paragraphes 6125 à 6127 de ladite annexe 1 ;*
- *en fonction de la méthode de comptabilisation des écarts actuariels retenus, le calcul des profits ou pertes au titre d'une réduction ou d'une liquidation d'un régime doit être effectué selon les dispositions des paragraphes 651 à 657 de l'annexe 1 de cette recommandation à l'exception des retraitements relatifs au coût des services passés.*

Par exception, les entreprises ou les groupes de moins de 250 salariés peuvent définir leurs propres modalités d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires (modalités qualifiées de modalités simplifiées). L'ANC précise que ces entreprises ou groupes peuvent, à tout moment, décider d'adopter la méthode 1 ou la méthode 2 tout en respectant les règles relatives à la permanence des méthodes.

3 - de fournir dans l'annexe de leurs comptes, les informations suivantes sur les engagements de retraite et avantages similaires à prestations définies :

Il est rappelé que l'annexe comporte des informations dès lors qu'elles sont significatives et nécessaires pour apprécier la situation financière de l'entité.
Les informations chiffrées peuvent être présentées globalement pour l'ensemble des régimes.

- *Indication que les engagements sont évalués et comptabilisés le cas échéant en application de la présente recommandation ;*
- *Indication de la méthode retenue parmi les deux et, le cas échéant, description des modalités simplifiées d'évaluation ;*

- *Indication de la méthode comptable utilisée, le cas échéant, pour la comptabilisation des écarts actuariels ;*
- *Description générale des types de régime ; ce descriptif distingue, par exemple, les régimes de retraite, les indemnités de départ à la retraite, les régimes de couverture médicale post emploi ;*
- *Le cas échéant, descriptif de la composition des actifs du régime et/ou droits à remboursement ;*
- *Indication de la valeur retenue pour les principales hypothèses actuarielles à la date de clôture et de leur base de détermination (taux d'actualisation, taux d'augmentation des salaires, le cas échéant taux de rendement des actifs du régime et/ou des droits à remboursement, taux d'évolution des coûts médicaux …) ;*
- *Le cas échéant, lorsque les engagements sont comptabilisés, rapprochement à l'ouverture et à la clôture de l'exercice entre les montants comptabilisés à l'actif et au passif et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies, en faisant ressortir :*

- *les écarts actuariels non comptabilisés,*
- *les coûts des services passés non comptabilisés au bilan,*
- *le montant des actifs du régime et l'effet de leur plafonnement ;*
- *Description des principaux événements de l'exercice (modification, réduction ou liquidation de régime, …) et de leurs impacts sur le bilan et le compte de résultat ;*

L'ANC rappelle que :

- *conformément au code de commerce, une entreprise qui ne provisionne pas ses engagements de retraite et avantages similaires, indique le montant de son engagement à la clôture de l'exercice et de l'exercice précédent (article L. 123-13),*
- *une entreprise qui provisionne ses engagements de retraite et avantages similaires doit indiquer pour chaque catégorie de provisions (article 831-2/4) :*

- *la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;*
- *le montant des provisions constituées au cours de l'exercice ;*
- *les montants utilisées au cours de l'exercice ; et*
- *les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.*

4 - d'appliquer les mesures de première application suivantes :

L'ANC rappelle qu'une entité, une entreprise ou un groupe ne peut pas lors de la première application de cette recommandation :

- *abandonner la méthode préférentielle, à savoir la comptabilisation de la totalité de ses engagements de retraite et avantages assimilés ;*
- *déroger aux dispositions de l'avis n° 00-A du 6 juillet 2000 du comité d'urgence du CNC.*

La présente recommandation est applicable aux exercices ouverts à compter de sa date de publication. Les entités, entreprises ou groupes peuvent l'appliquer par anticipation aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013.
Cette recommandation abroge la recommandation du CNC n° 2003-R.01 pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014, à l'exception des sections 7 et 8 de son annexe.
L'ANC recommande que, par analogie avec les règles applicables aux changements de règlementation comptable, les changements résultant de la première application de cette recommandation soient traités selon les dispositions relatives aux changements de méthode prévues à l'article 122-2.
Lors de la première application de cette recommandation, l'entité, l'entreprise ou le groupe peut comptabiliser, pour l'ensemble de ses régimes, la totalité des écarts actuariels accumulés et des coûts des services passés non amortis à la date d'ouverture de l'exercice du changement directement en « report à nouveau ».

ANNEXE 1 : Méthode 1 relative aux règles d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires

Section 1 - Champ d'application

11 - Les dispositions de la présente annexe sont applicables à l'évaluation et à la comptabilisation des engagements (avantages postérieurs à l'emploi) correspondants :*
a) aux engagements de retraite comme les pensions et autres prestations de retraite ;
b) aux avantages similaires prévus par l'article L. 123-13 du code de commerce à savoir les avantages postérieurs à l'emploi versés au salarié autres que les retraites. Cette définition exclut toutes les prestations versées pendant la durée de vie active du salarié comme les médailles de travail, ainsi que les avantages en nature. Peuvent être considérées comme des avantages similaires les garanties de prévoyance s'appliquant après la date de départ en retraite et la couverture médicale postérieure à l'emploi
c) aux cotisations sociales et fiscales correspondantes.

**Pour les entreprises qui choisissent d'indiquer uniquement en annexe le montant de leurs engagements de retraite et avantages similaires, les dispositions de la présente recommandation s'appliquent à leur seule évaluation*

12 - Les avantages postérieurs à l'emploi sont notamment ceux accordés en vertu :
a) de régimes formalisés ou autres accords formalisés passés entre une entreprise et des membres du personnel individuels, des groupes de salariés ou leurs représentants ;
b) de dispositions légales ou d'accords sectoriels aux termes desquels les entreprises sont tenues de cotiser aux régimes nationaux, régionaux, sectoriels ou autres régimes inter-entreprises ; ou
c) d'usages qui donnent lieu à une obligation implicite. Les usages donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les avantages du personnel. A titre d'exemple, une obligation implicite existe lorsqu'un changement des usages de l'entreprise entraînerait une dégradation inacceptable de ses relations avec le personnel.

13 - Les avantages postérieurs à l'emploi incluent les prestations servies au personnel ou aux personnes à leur charge ; elles peuvent être réglées par le biais de paiements (ou par la fourniture de biens ou de services) effectués directement au membre du personnel, à leur conjoint, enfants ou autres personnes à charge ou à des tiers comme des entreprises d'assurance.

14 - Un membre du personnel peut travailler pour une entreprise à plein temps, à temps partiel, à titre permanent, occasionnel ou temporaire. Dans le cadre des dispositions de la présente annexe, le personnel inclut les administrateurs et autres personnels dirigeants.

Section 2 – Définitions

Dans la présente annexe, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :
Les avantages postérieurs à l'emploi désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de rupture de contrat de travail et les avantages sur capitaux propres, cf. section 3) qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi.
Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi désignent les accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entreprise verse des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel.
Les régimes à cotisations définies désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi en vertu desquels une entreprise verse des cotisations définies à une entité distincte (un fonds) et n'aura aucune obligation juridique ou implicite, de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment

d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pendant l'exercice et les exercices antérieurs.
Les régimes à prestations définies désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies.
Les régimes inter-entreprises sont des régimes à cotisations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) ou des régimes à prestations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) qui :
a) mettent en commun les actifs apportés par différentes entreprises qui ne sont pas sous contrôle commun ; et
b) utilisent ces actifs pour accorder des avantages au personnel de plusieurs entreprises en partant du principe que les niveaux de cotisations et d'avantages sont calculés sans tenir compte de l'identité de l'entreprise qui emploie les membres du personnel en question.
Les avantages acquis sont les avantages qui ne sont pas conditionnés par l'existence de périodes de service futures. La valeur actualisée de l'obligation au titre de prestations définies désigne la valeur actualisée, avant déduction des actifs du régime, des paiements futurs attendus qui sont nécessaires pour éteindre l'obligation résultant des services rendus au cours de l'exercice et des exercices antérieurs.
Le coût des services rendus au cours de l'exercice désigne l'accroissement de la valeur actualisée, de l'obligation au titre des prestations définies résultant des services rendus au cours de l'exercice.
Le coût financier désigne l'accroissement au cours d'un exercice de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies résultant du fait que l'on s'est rapproché de la date de règlement des prestations d'un exercice.

Les actifs du régime incluent :
a) les actifs détenus par un fonds conférant des avantages à long terme ; et
b) Les polices d'assurances éligibles

Les actifs détenus par un fonds conférant des avantages à long terme sont les actifs (autres que des instruments financiers non transférables émis par l'entreprise présentant les états financiers) qui :
a) sont détenus par une entité (un fonds) qui est juridiquement distincte de l'entreprise présentant les états financiers et qui existe dans le seul but de payer ou de financer des avantages au personnel ; et
b) sont disponibles uniquement pour être utilisés pour payer ou financer des avantages au personnel, sont hors de portée des créanciers de l'entreprise (même en cas de faillite) et ne peuvent être restitués à l'entreprise présentant les états financiers, à moins que :
i. les actifs restants soient suffisants pour permettre de faire face à toutes les obligations au titre des avantages correspondants du régime ou de l'entreprise présentant les états financiers ; ou
ii. les actifs soient restitués à l'entreprise présentant les états financiers en remboursement des avantages déjà payés par elle au personnel.

Une police d'assurance éligible est une police d'assurance émise par une compagnie d'assurance qui n'est pas une partie liée (Des parties sont considérées être liées si une partie peut contrôler l'autre partie ou exercer une influence notable sur l'autre partie lors de la prise de décisions financières et opérationnelles) à l'entreprise présentant les états financiers, si les produits du contrat d'assurance :
a) peuvent être utilisées uniquement pour payer ou attribuer des avantages au personnel dans le cadre d'un régime à prestations définies ;
b) sont hors de portée des créanciers de l'entreprise présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à l'entreprise présentant les états financiers, à moins que :
i. les produits restitués correspondent à un excédent d'actifs non nécessaires pour satisfaire toutes les obligations couvertes par le contrat d'assurance ; ou
ii. les produits sont restitués à l'entreprise présentant les états financiers en remboursement des avantages déjà payés par elle au personnel.
La valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normales.

Le rendement des actifs du régime désigne les intérêts, dividendes et autres produits tirés desdits actifs ainsi que les profits ou pertes réalisés ou latents relatifs à ces actifs, après déduction des coûts d'administration du régime et de l'impôt à payer par le régime.
Les écarts actuariels incluent :
a) les ajustements liés à l'expérience (les effets des différences entre les hypothèses actuarielles antérieures et ce qui s'est effectivement produit) ; et
b) les effets des changements d'hypothèses actuarielles.
Le coût des services passés désigne l'accroissement de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies pour les services rendus au cours d'exercices antérieurs, résultant de l'introduction d'un nouveau régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou d'autres avantages à long terme ou de changements apportés au cours de l'exercice à un tel régime. Le coût des services passés peut être positif (si de nouveaux avantages sont introduits ou des avantages existants améliorés) ou négatif (si des avantages existants sont réduits).

Section 3 - Définitions complémentaires

Les avantages du personnel désignent toutes formes de contrepartie donnée par une entreprise au titre des services rendus par son personnel.
Les avantages à court terme désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de rupture de contrat de travail et les avantages sur capitaux propres) qui sont dus intégralement dans les douze mois suivant la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.
Les autres avantages à long terme désignent les avantages (autres que les avantages postérieurs à l'emploi, indemnités de rupture de contrat de travail et avantages sur capitaux propres) qui ne sont pas dus intégralement dans les douze mois suivant la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.
Les indemnités de rupture de contrat de travail désignent les avantages à accorder à un membre du personnel du fait de :
a) la résiliation par l'entreprise du contrat de travail du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite ; ou
b) la décision du membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités.

Les avantages sur capitaux propres désignent les avantages en vertu desquels :
a) les membres du personnel sont en droit de recevoir des instruments de capitaux propres émis par l'entreprise (ou par sa société mère) ; ou
b) le montant de l'obligation de l'entreprise vis-à-vis de son personnel dépend du prix futur d'instruments de capitaux propres émis par l'entreprise.
Les plans d'avantages sur capitaux propres désignent les accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entreprise accorde, à un ou plusieurs membres du personnel, des avantages sur capitaux propres.
Les régimes de congés de fin de carrière sont des régimes dont la finalité est la réduction partielle ou totale d'activité du salarié avant l'âge normal de la retraite.

Section 4 - Avantages postérieurs à l'emploi : distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies

41 - Les avantages postérieurs à l'emploi incluent par exemple :
a) les prestations de retraite, telles que les pensions ; et
b) les autres prestations postérieures à l'emploi, telles que l'assurance-vie postérieure à l'emploi et la couverture médicale postérieure à l'emploi.
Les conventions en vertu desquelles une entreprise accorde des avantages postérieurs à l'emploi sont des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi. Une entreprise applique les dispositions présentées ci-après à

toutes les conventions de ce type, qu'elles impliquent ou non la constitution d'une entité distincte pour encaisser les cotisations et payer les prestations.
42 - Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en régimes à cotisations définies ou en régimes à prestations définies selon la réalité économique du régime qui ressort de ses principaux termes et conditions. Dans les régimes à cotisations définies :
a) l'obligation juridique ou implicite de l'entreprise se limite au montant qu'elle s'engage à payer au fonds. Ainsi, le montant des avantages postérieurs à l'emploi reçu par le membre du personnel est déterminé par le montant des cotisations versées par l'entreprise (et peut-être également par le membre du personnel) à un régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou à une compagnie d'assurance, et par le rendement des placements effectués grâce aux cotisations ; et
b) en conséquence, le risque actuariel (risque que les prestations soient moins importantes que prévu) et le risque de placement (risque que les actifs investis ne soient pas suffisants pour faire face aux prestations prévues) incombent au membre du personnel.

43 - Les exemples de cas, où l'obligation d'une entreprise n'est pas limitée au montant qu'elle s'engage à payer au fonds, sont ceux où l'entreprise a une obligation juridique ou implicite du fait :
a) d'une formule de calcul des prestations du régime qui n'est pas liée uniquement au montant des cotisations ;
b) d'une garantie, indirecte par le biais d'un régime ou directe, d'obtenir un rendement spécifié sur les cotisations ; ou
c) d'usages qui donnent lieu à une obligation implicite. Il peut y avoir, par exemple, obligation implicite lorsqu'une entreprise a toujours révisé à la hausse les prestations versées aux anciens membres de son personnel pour tenir compte de l'inflation, quand bien même la loi ne l'y obligeait pas.

44 - En vertu des régimes à prestations définies :
a) l'entreprise a l'obligation de payer les prestations convenues aux membres de son personnel en activité et aux anciens membres de son personnel ; et
b) le risque actuariel (risque que les prestations coûtent plus cher que prévu) et le risque de placement incombent en substance à l'entreprise. Si les réalisations en matière de risque actuariel ou de risque de placement sont plus mauvaises que les prévisions, l'obligation de l'entreprise peut s'en trouver majorée.

45 - Les paragraphes 4.1 à 4.3 ci-après expliquent la distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies dans le contexte des régimes inter-entreprises, des régimes généraux et obligatoires et des prestations assurées.

4.1 - Régimes généraux et obligatoires
411 - Une entreprise doit comptabiliser un régime général et obligatoire de la même manière qu'un régime inter- entreprises (voir paragraphes 421 et 422).
412 - Les régimes généraux et obligatoires sont établis par la législation pour couvrir toutes les entreprises (ou toutes les entreprises d'une catégorie donnée, par exemple d'un secteur d'activité) et sont exploités par les pouvoirs publics au niveau national ou régional ou par un autre organisme (par exemple, une agence autonome spécialement créée à cet effet) non assujetti au contrôle ou à l'influence de l'entreprise présentant ses états financiers. Certains régimes souscrits par une entreprise prévoient à la fois des prestations obligatoires qui se substituent à des prestations qui autrement seraient couvertes par un régime général et obligatoire et des prestations complémentaires facultatives. Ces régimes ne sont pas des régimes généraux et obligatoires.
413 - Les régimes généraux et obligatoires sont des régimes à prestations définies ou des régimes à cotisations définies selon l'obligation qui en résulte pour l'entreprise. La plupart du temps, ces régimes sont financés par répartition, c'est-à-dire que les cotisations sont fixées à un niveau que l'on juge suffisant pour servir les prestations venant à échéance au cours de l'exercice ; les prestations futures acquises au cours de l'exercice seront payées par les cotisations futures. Néanmoins, dans la plupart de ces régimes, l'entreprise n'a aucune obligation, juridique ou implicite, de payer ces prestations futures : sa seule

obligation est d'acquitter les cotisations lorsqu'elles sont dues, et si elle cesse d'employer des bénéficiaires de ce régime, elle ne sera pas obligée de payer les prestations acquises par les membres de son personnel au cours d'exercices antérieurs. C'est pourquoi les régimes généraux et obligatoires sont le plus souvent des régimes à cotisations définies. Toutefois, dans les rares cas où un régime général et obligatoire est un régime à prestations définies, l'entreprise lui applique le traitement prévu aux paragraphes 421 et 422.

4.2 - Régimes inter-entreprises

421 - L'entreprise doit classer un régime inter-entreprises en régime à cotisations définies ou en régime à prestations définies en fonction de ses termes (en tenant compte de toute obligation implicite allant au-delà des termes formels du régime). Dans le cas d'un régime interentreprises à prestations définies, l'entreprise doit :

a) comptabiliser sa part d'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et des coûts associés au régime, comme elle le ferait pour tout autre régime à prestations définies ; et

b) fournir les informations mentionnées au paragraphe 4 de la présente recommandation.

422 - Lorsqu'elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour comptabiliser comme tel un régime inter-entreprises à prestations définies, l'entreprise doit :

a) comptabiliser le régime selon les paragraphes 511-521 comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies ;

b) indiquer :

i. qu'il s'agit d'un régime à prestations définies ; et

ii. la raison pour laquelle elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour le comptabiliser comme un régime à prestations définies ; et

c) dans la mesure où un excédent ou un déficit du régime pourrait affecter le montant des cotisations futures, indiquer en outre :

iii. toute information dont elle dispose sur ledit excédent ou déficit ;

iv. la base ayant servi à déterminer le montant de l'excédent ou du déficit ; et

v. les conséquences éventuelles pour l'entreprise.

423 - A titre d'exemple, un régime inter-entreprises à prestations définies est un régime :

a) par répartition, c'est-à-dire dans lequel les cotisations sont fixées à un niveau dont on pense qu'il sera suffisant pour payer les prestations échues au cours du même exercice, et où les prestations futures acquises durant l'exercice seront financées par les cotisations futures ; et

b) dans lequel les prestations des membres du personnel sont déterminées en fonction de la durée de leur service et dans lequel les entreprises participantes n'ont aucun moyen réaliste de sortir du régime sans payer une cotisation au titre des prestations acquises par les membres du personnel jusqu'à la date de leur sortie. Un tel régime fait courir un risque actuariel à l'entreprise : en effet, si le coût ultime des prestations déjà acquises à la clôture est supérieur à celui attendu, l'entreprise devra soit relever ses cotisations, soit persuader les membres de son personnel d'accepter une réduction de leurs prestations. Un tel régime est donc un régime à prestations définies.

424 - Lorsqu'elle dispose d'informations suffisantes sur un régime inter-entreprises à prestations définies, une entreprise enregistre au prorata sa part de l'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et du coût des avantages postérieurs à l'emploi associé audit régime, comme elle le ferait pour tout autre régime à prestations définies. Toutefois, dans certains cas, l'entreprise sera dans l'incapacité d'établir sa part de la situation financière et des performances du régime d'une manière suffisamment fiable pour pouvoir la comptabiliser. Ce cas peut se produire si :

b) l'entreprise n'a pas accès aux informations sur le régime imposées par le paragraphe 4 de la présente recommandation; ou si

c) le régime expose les entreprises participantes aux risques actuariels associés au personnel présent et passé d'autres entreprises et si, par conséquent, elle ne dispose pas d'une base cohérente et fiable pour répartir l'obligation, les actifs du régime et les coûts entre les différentes entreprises participant au régime.

Dans ce cas, l'entreprise comptabilise le régime comme un régime à cotisations définies et indique en annexe les informations supplémentaires imposées par le paragraphe 422.

425 - Le régime interentreprises se distingue des régimes à administration groupée. Un tel régime est un simple regroupement de régimes à employeur unique, destiné à permettre aux employeurs qui y participent de mettre leurs actifs en commun à des fins de placement pour réduire les coûts d'administration et de gestion desdits placements, mais les droits des différents employeurs sont séparés au seul bénéfice des membres de leur propre personnel. Les régimes d'administration groupée ne posent pas de problèmes particuliers de comptabilisation puisque l'information permettant de les traiter de la même façon que tout autre régime à employeur unique est immédiatement disponible et que ces régimes n'exposent pas les entreprises participantes aux risques actuariels associés au personnel en activité et aux anciens membres du personnel des autres entreprises. Les définitions mentionnées à la section 2 imposent à l'entreprise de classer un régime d'administration groupée en régime à cotisations définies ou en régime à prestations définies en fonction des termes du régime (et notamment de toute obligation implicite allant au-delà des termes formels).
426 - Les régimes à prestations définies qui mettent en commun les actifs apportés par différentes entreprises apparentées, par exemple une société mère et ses filiales, ne sont pas des régimes inter-entreprises. En conséquence, l'entreprise comptabilise tous ces régimes comme des régimes à prestations définies.
427 - Les articles 322-1 et suivants du présent règlement imposent aux entreprises de comptabiliser ou de fournir des informations sur certains passifs éventuels. Dans le contexte d'un régime inter-entreprises, un passif éventuel peut résulter par exemple :
a) de pertes actuarielles concernant d'autres entreprises participantes car chacune des entreprises adhérant à un régime inter-entreprises prend sa part de risques actuariels des autres entreprises ; ou
b) de l'obligation en vertu des termes d'un régime, de financer un éventuel déficit du régime si d'autres entreprises cessent de participer.

4.3 - Prestations ayant fait l'objet d'un contrat d'assurance
431 - Une entreprise peut payer des primes d'assurances souscrites pour financer un régime d'avantages postérieurs à l'emploi. Elle doit alors comptabiliser le régime comme un régime à cotisations définies, à moins qu'elle ait (directement ou indirectement par le biais du régime) une obligation juridique ou implicite de payer :
a) directement les prestations à leur date d'exigibilité ; ou
b) des montants complémentaires si l'assureur ne paye pas toutes les prestations futures liées aux services rendus par les membres du personnel au titre de l'exercice et des exercices antérieurs.
Si l'entreprise a une telle obligation juridique ou implicite, elle doit comptabiliser le régime comme un régime à prestations définies.
432 - Les prestations assurées par un contrat d'assurance ne doivent pas nécessairement être directement ou automatiquement liées à l'obligation de l'entreprise au titre des avantages du personnel. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi comportant des contrats d'assurance sont soumis à la même distinction entre provision et financement que les autres régimes financés.
433 - Lorsqu'une entreprise finance des obligations au titre d'avantages postérieurs à l'emploi par la souscription d'une police d'assurance selon laquelle elle conserve une obligation juridique ou implicite (directement, indirectement du fait du régime, par le biais d'un mécanisme d'établissement des primes futures ou si l'assureur est une partie liée), le paiement des primes ne s'assimile pas à un régime à cotisations définies. Il s'ensuit que l'entreprise :
a) comptabilise la police d'assurance éligible comme un actif du régime;
b) et comptabilise les autres polices d'assurances comme des droits à remboursements (si celles-ci satisfont aux critères du paragraphe 6321).
434 - Lorsqu'une police d'assurance est souscrite au nom d'un participant ou d'un groupe de participants du régime et que l'entreprise n'a pas d'obligation, juridique ou implicite, de combler les pertes éventuelles sur le contrat, elle n'a pas l'obligation de servir les prestations aux membres du personnel, celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. Le paiement des primes fixées en vertu de ces contrats correspond en substance au règlement de l'obligation au titre d'avantages du personnel et non à un

investissement pour faire face à cette obligation. En conséquence, l'entreprise n'a plus ni actif ni passif et elle comptabilise ses cotisations comme des versements à un régime à cotisations définies.

Section 5 - Avantages postérieurs à l'emploi : régimes à cotisations définies

51 - La comptabilisation des régimes à cotisations définies est directe car l'obligation de l'entreprise présentant ses états financiers est déterminée par les montants à payer pour l'exercice. Par conséquent, aucune hypothèse actuarielle n'est nécessaire pour évaluer l'obligation ou la dépense et les écarts actuariels n'existent pas. En outre, les obligations sont évaluées sur une base non actualisée, sauf lorsqu'elles sont exigibles plus de douze mois après la fin de l'exercice au cours duquel les services correspondants sont effectués par les membres du personnel

5.1 - Comptabilisation et évaluation
511 - Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à une entreprise au cours d'un exercice, celle-ci doit comptabiliser la cotisation à payer à un régime à cotisations définies en échange de ces services :
a) au passif (charge à payer) après déduction des cotisations déjà payées. Si le montant des cotisations déjà payées est supérieur au montant des cotisations dues pour les services rendus avant la date de clôture, l'entreprise doit comptabiliser cet excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance aboutit, par exemple, à une diminution des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie ; et
b) en charges, éventuellement incorporées au coût des stocks ou immobilisations si une autre disposition comptable l'impose ou l'autorise.
512 - Lorsque les cotisations à un régime à cotisations définies ne sont pas intégralement exigibles dans les douze mois suivant la fin de l'exercice au cours duquel les services correspondants ont été effectués par les membres du personnel, elles doivent être actualisées à l'aide du taux d'actualisation indiqué au paragraphe 6241.

5.2 - Informations à fournir
521 - L'entreprise doit indiquer le montant comptabilisé en charges pour les régimes à cotisations définies.
522 – Lorsqu'une disposition légale ou réglementaire l'impose, l'entreprise fournit des informations sur les cotisations aux régimes à cotisations définies pour ses principaux dirigeants.

Section 6 - Avantages postérieurs à l'emploi : régimes à prestations définies

61 - La comptabilisation des régimes à prestations définies est complexe parce que des hypothèses actuarielles sont nécessaires pour évaluer l'obligation et la charge et que des écarts actuariels peuvent exister. De plus, les obligations sont évaluées sur une base actualisée car elles peuvent être réglées de nombreuses années après que les membres du personnel aient effectué les services correspondants.

6.1 - Comptabilisation et évaluation
611 - Les régimes à prestations définies peuvent être des régimes non financés ou des régimes intégralement ou partiellement financés par les cotisations d'une entreprise et parfois par celles des membres de son personnel à une entité ou un fonds, juridiquement distinct de l'entreprise qui présente les états financiers et sur lesquels sont prélevées les prestations servies au personnel. Le versement à l'échéance des prestations financées dépend non seulement de la situation financière et des performances du fonds, mais également de la capacité de l'entreprise et de sa disposition à pallier une insuffisance éventuelle des actifs du fonds. L'entreprise supporte en substance les risques actuariels et de placement liés au régime. En conséquence, la dépense constatée pour un régime à prestations définies n'est pas nécessairement le montant de la cotisation due pour l'exercice.
612 - La comptabilisation des régimes à prestations définies implique pour l'entreprise :

a) d'utiliser des techniques actuarielles pour estimer de façon fiable le montant des avantages accumulés par les membres du personnel en contrepartie des services rendus pendant l'exercice et les exercices antérieurs. Cela suppose qu'elle détermine le montant des prestations imputables à l'exercice et aux exercices antérieurs (voir paragraphes 6221 à 6225) et qu'elle fasse des estimations (hypothèses actuarielles) sur les variables démographiques (mortalité et rotation du personnel) et financières (augmentations futures des salaires et des coûts médicaux) qui influeront sur le coût des prestations (voir paragraphes 623-625) ;
b) qu'elle actualise ces prestations par la méthode des unités de crédit projetées afin de déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies et le coût des services rendus au cours de l'exercice (voir paragraphes 6211-6213) ;
c) qu'elle détermine la valeur des actifs du régime (voir paragraphes 6311-6313) ;
d) qu'elle détermine le montant total des écarts actuariels et la partie de ces écarts qu'elle doit enregistrer (voir paragraphes 6261-6264) ;
e) lorsqu'un régime a été adopté ou amélioré, qu'elle détermine le coût des services passés en résultant (voir paragraphes 6271-6276) ; et
f) lorsqu'un régime a été réduit ou liquidé, qu'elle détermine le profit ou la perte en résultant (voir paragraphes 651-657).
Lorsqu'une entreprise a plusieurs régimes à prestations définies, elle applique ces dispositions séparément à chaque régime significatif.
613 - Dans certains cas, estimations, moyennes et calculs simplifiés peuvent fournir une approximation fiable des calculs détaillés décrits dans le présent avis.
6.1.1 - Comptabilisation d'une obligation implicite
6111 - L'entreprise doit comptabiliser non seulement l'obligation juridique ressortant des termes formels du régime à prestations définies, mais aussi toute obligation implicite découlant de ses usages. Ces usages génèrent une obligation implicite lorsque l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les prestations aux membres du personnel. Il y a, par exemple, obligation implicite si un changement des usages de l'entreprise entraîne une dégradation inacceptable des relations avec son personnel.
6112 - Les termes formels d'un régime à prestations définies peuvent autoriser l'entreprise à résilier son obligation résultant du régime. Néanmoins, il est habituellement difficile pour une entreprise de résilier un régime si elle veut conserver son personnel. Par conséquent, en l'absence de preuve contraire, la comptabilisation des avantages postérieurs à l'emploi suppose que l'entreprise qui promet actuellement d'accorder lesdits avantages continuera à le faire pendant toute la durée de vie active restant à courir de son personnel.
6.1.2 - Bilan
6121 - Le montant comptabilisé au passif au titre de prestations définies doit être égal au total de :
a) la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (voir paragraphe 6211) ;
b) majorée des profits actuariels (minorée des pertes actuarielles) non comptabilisés en raison du traitement indiqué aux paragraphes 6261-6262 ;
c) diminuée du coût des services passés non encore comptabilisé (voir paragraphe 6271) ;
d) diminuée de la valeur à la date de clôture des actifs du régime (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations (voir paragraphes 6311-6313).
6122 - La valeur de l'obligation au titre des prestations définies est l'obligation brute avant déduction de la valeur des actifs du régime.
6123 - Une entreprise doit déterminer la valeur actualisée de son obligation au titre des prestations définies et la valeur des actifs du régime avec une régularité suffisante pour que les montants comptabilisés dans ses états financiers ne diffèrent pas de manière significative des montants qui seraient déterminés à la date de clôture.
6124 – Ces dispositions conduisent à encourager les entreprises (sans toutefois le leur imposer) à faire appel à un actuaire qualifié pour évaluer toutes les obligations significatives au titre des avantages postérieurs à l'emploi. Pour des raisons pratiques, une entreprise peut demander à un actuaire qualifié d'effectuer une évaluation détaillée de l'obligation avant la date de clôture. Mais les résultats de cette

évaluation sont corrigés pour tenir compte des transactions et autres changements significatifs (notamment des variations de prix de marché et de taux) intervenus jusqu'à la date de clôture.
6125 - Le montant déterminé selon le paragraphe 6121 peut être un montant négatif (un actif). L'entreprise doit évaluer l'actif en retenant le plus faible :
a) du montant déterminé selon le paragraphe 6121 ; et
b) du total:
i) du cumul des pertes actuarielles non comptabilisées et du coût des services passés non comptabilisé (voir paragraphes 6261, 6262 et 6271) ; et
ii) de la valeur actualisée de tout avantage économique sous forme de remboursements au régime ou de diminutions des cotisations futures au régime. La valeur actualisée de ces avantages économiques doit être déterminée en utilisant le taux d'actualisation indiqué au paragraphe 6241.
6125 A - L'application du paragraphe 6125 ne doit pas conduire à ce qu'un gain soit comptabilisé seulement comme résultat d'une perte actuarielle ou du coût des services passés de l'exercice, ou qu'une perte soit comptabilisée seulement comme résultat d'un gain actuariel de l'exercice. L'entreprise doit donc comptabiliser immédiatement selon le paragraphe 6121 les montants suivants, dans la mesure où ils surviennent alors que les actifs des régimes à prestations définies sont déterminés selon les dispositions du paragraphe 6125 (b) :
a) les pertes actuarielles nettes de l'exercice et le coût des services passés de l'exercice dans la mesure où ils excèdent la diminution de la valeur actualisée des avantages économiques précisés au paragraphe 6125 (b)(ii). Si la valeur actualisée des avantages économiques ne varie pas ou si elle augmente, la totalité de la perte actuarielle nette de l'exercice et le coût des services passés de l'exercice doivent être comptabilisés immédiatement en vertu du paragraphe 6121.
b) les gains actuariels nets de l'exercice après déduction du coût des services passés de l'exercice dans la mesure où ils excèdent l'augmentation de la valeur actualisée des avantages économiques précisés au paragraphe 6125 (b)(ii). Si la valeur actualisée des avantages économiques ne varie pas ou si elle diminue, la totalité du gain actuariel net de l'exercice sous déduction du coût des services passés de l'exercice doit être immédiatement comptabilisée en vertu du paragraphe 6121.
6125 B. Le paragraphe 6121 s'applique à une entreprise dans le seul cas où, au début ou à la fin de l'exercice, dans un régime à prestations définies, il existe un surplus (un surplus est l'excédent de la valeur des actifs du plan sur la valeur actualisé des actifs de ce plan) et que celui-ci ne peut pas être entièrement récupéré au travers de remboursements ou de diminutions des cotisations futures. Dans ce cas, le coût des services passés et les pertes actuarielles qui surviennent dans l'exercice, et dont la comptabilisation est différée en vertu du paragraphe 6121, vont augmenter le montant précisé au paragraphe 6125 (b)(i). Si cette augmentation n'est pas compensée par une diminution équivalente de la valeur actualisée des avantages économiques telle que conduisant à une comptabilisation en application du paragraphe 6125 (b)(ii), cela va se traduire par une augmentation du montant net visé au paragraphe 6125 (b), et donc la comptabilisation d'un gain. Le paragraphe 6125A interdit la comptabilisation d'un gain dans ces circonstances. L'effet contraire survient avec les gains actuariels qui naissent dans l'exercice, dont la comptabilisation est différée en application du paragraphe 6121, dans la mesure où les gains actuariels s'imputent sur les pertes actuarielles cumulées non comptabilisées. Le paragraphe 6125A interdit la comptabilisation d'une perte dans ces circonstances. Les exemples d'application de ce paragraphe figurent dans l'annexe C.
6126 - Un actif peut être généré lorsqu'un régime à prestations définies a été surfinancé ou, dans certains cas, lorsque des gains actuariels sont comptabilisés. Dans ce cas, l'entreprise comptabilise un actif car :
a) elle contrôle une ressource qui est la capacité à utiliser l'excédent pour générer des avantages futurs ;
b) ce contrôle est le résultat d'événements passés (cotisations versées par l'entreprise et services rendus par le membre du personnel) ; et
c) l'entreprise peut en attendre des avantages économiques futurs sous la forme d'une diminution de ses cotisations futures ou d'un remboursement en trésorerie, soit directement, soit indirectement par affectation à un régime en déficit.

6127 - La limite fixée au paragraphe 6125 (b) ne l'emporte pas sur la comptabilisation différée de certaines pertes actuarielles (voir paragraphes 6261 sur le corridor et 6262) ni celle du coût de certains services passés (voir paragraphe 6271) autre que ce qui est spécifié au paragraphe 6125 A.

Exemple illustrant le paragraphe 6127 :
Un régime à prestations définies présente les caractéristiques suivantes :

Valeur actualisée de l'obligation	***1100***
Valeur des actifs du régime	***(1190)***
	(90)
Pertes actuarielles non comptabilisées	***(110)***
Coût des services passés non comptabilisés	***(120)***
Montant négatif déterminé selon le paragraphe 6121	***(320)***
Valeur actualisée des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendues	***100***
Coût des services passés non comptabilisés	***70***
Pertes actuarielles non comptabilisées	***110***
Valeur actualisée des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendues	***100***
Limite	***280***

280 est inférieur à 320. L'entreprise comptabilise donc un actif de 280 et indique que la limite a diminué de 40 la valeur comptable de l'actif (voir paragraphe 671 (c)(vi)).

6.1.3 - Compte de résultat
6131 - Une entreprise doit comptabiliser en charges ou (sous réserve de la limite établie par le paragraphe 6125 (b)) en produits, le total des montants ci-après, sauf si une autre disposition comptable impose ou permet de l'incorporer dans le coût d'un actif :
a) le coût des services rendus au cours de l'exercice (voir paragraphes 621-6259) ;
b) le coût financier (voir paragraphe 6245) ;
c) le rendement attendu de tous les actifs du régime (voir paragraphes 6331-6333) et de tous les droits à remboursements (paragraphe 6321) ;
d) les écarts actuariels, dans la mesure où ils sont comptabilisés selon les paragraphes 6261 et 6262 ;
e) le coût des services passés, dans la mesure où le paragraphe 6271 impose à l'entreprise de le comptabiliser ; et
f) l'effet de toute réduction ou liquidation de régime (voir paragraphes 651 et 652).
6132 - Les coûts relatifs aux avantages postérieurs à l'emploi incorporés au titre des coûts du personnel dans le coût de certaines immobilisations ou certains stocks englobent le prorata approprié des composantes énoncées au paragraphe 6131.

6.2 - Comptabilisation et évaluation : valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies et coût des services rendus au cours de l'exercice
6.2.1 - Méthode d'évaluation actuarielle
De nombreuses variables comme les salaires de fin de carrière, la mortalité et la rotation du personnel, l'évolution des coûts médicaux et, pour un régime financé, le rendement des actifs du régime, peuvent influer sur le coût final d'un régime à prestations définies. Le coût final du régime est incertain et cette incertitude est appelée à persister durablement. Pour évaluer la valeur actualisée des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi et le coût correspondant des services rendus au cours de l'exercice, il faut :
a) appliquer une méthode d'évaluation actuarielle (voir paragraphes 6211-6213) ;
b) attribuer les droits à prestations aux périodes de service (voir paragraphes 6221-6225) ; et
c) faire des hypothèses actuarielles (voir paragraphes 6231-6259).

6211 - L'entreprise doit utiliser la méthode des unités de crédit projetées pour déterminer la valeur actualisée de son obligation au titre des prestations définies, le coût correspondant des services rendus au cours de l'exercice et, le cas échéant, le coût des services passés.
6212 - La méthode des unités de crédit projetées (parfois appelée méthode de répartition des prestations au prorata des années de services ou méthode des prestations par année de service) considère que chaque période de service donne lieu à une unité supplémentaire de droits à prestations (voir paragraphes 6221-6225) et évalue séparément chacune de ces unités pour obtenir l'obligation finale (voir paragraphes 6231-6259).

Exemple illustrant le paragraphe 6212 : Une somme forfaitaire égale à 1% du salaire au moment du départ par année d'activité doit être versée au moment du départ. Le salaire de l'année 1 est égal à 10.000 ; il est supposé augmenter chaque année au taux (composé) de 7%. Le taux d'actualisation utilisé est de 10% par an. Le tableau ci-après montre comment se construit l'obligation pour une personne qui est censée partir à la fin de l'année 5, en supposant que les hypothèses actuarielles ne changent pas. Dans un souci de simplicité, cet exemple ne tient pas compte de l'ajustement supplémentaire à opérer pour refléter la probabilité que la personne parte à une date antérieure ou ultérieure.

Année	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Prestations affectées :					
aux exercices antérieurs	**0**	**131**	**262**	**393**	**524**
A l'exercice (1% du salaire de fin de carrière)	**131**	**131**	**131**	**131**	**131**
Cumul	**131**	**262**	**393**	**524**	**655**
Obligation à l'ouverture		**89**	**196**	**324**	**476**
Intérêts calculés au taux de 10 %		**9**	**20**	**33**	**48**
Coût des services rendus au cours de l'exercice	**89**	**98**	**108**	**119**	**131**
Obligation à la clôture	**89**	**196**	**324**	**476**	**655**

Remarques :
1. L'obligation d'ouverture est la valeur actualisée des droits à prestations affectés aux exercices précédents
2. Le coût des services rendus au cours de l'exercice est la valeur actualisée des droits à prestations affectés à l'exercice
3. L'obligation à la clôture est la valeur actualisée des droits à prestations affectés à l'exercice et aux exercices antérieurs
6213- Une entreprise actualise l'intégralité de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi, même si une partie de celui-ci vient à échéance dans les douze mois de la date de clôture.
6.2.2 - Affectation des droits à prestations aux périodes de service
6221 - Lorsqu'elle détermine la valeur actualisée de ses obligations au titre des prestations définies, le coût correspondant aux services rendus au cours de l'exercice et, le cas échéant, le coût des services passés, l'entreprise doit affecter les droits à prestations aux périodes de service en vertu de la formule de calcul des prestations établie par le régime. Toutefois si les services rendus au cours d'exercices ultérieurs aboutissent à un niveau de droits à prestations supérieur de façon significative à celui des exercices antérieurs, l'entreprise doit affecter les droits à prestations sur une base linéaire entre :
a) la date à laquelle les services rendus par le membre du personnel ont commencé à générer des droits à prestations en vertu du régime (que ceux-ci soient ou non conditionnés par des services ultérieurs) ; et
b) la date à laquelle les services supplémentaires rendus par le membre du personnel ne généreront pas un montant significatif de droits à prestations supplémentaires en vertu du régime, les futures augmentations de salaires n'étant toutefois pas retenues pour le calcul.
6222 - La méthode des unités de crédit projetées impose qu'une entreprise affecte les droits à prestations à l'exercice (pour déterminer le coût des services rendus au cours de l'exercice) et à l'exercice et aux exercices antérieurs (pour déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies). Une entreprise affecte les droits à prestations aux exercices au cours desquels

l'obligation d'assurer des avantages postérieurs à l'emploi est générée. Cette obligation naît du fait que le personnel rend des services en contrepartie d'avantages postérieurs à l'emploi que l'entreprise devra payer au cours d'exercices futurs. Les techniques actuarielles permettent à l'entreprise d'évaluer cette obligation avec une fiabilité suffisante pour justifier la comptabilisation d'un passif.

Exemples illustrant le paragraphe 6222

1. Un régime à prestations définies prévoit le paiement d'une prestation forfaitaire de 100 pour chaque année de service, payable lors du départ en retraite.
Un droit à prestations de 100 est attribué à chaque année. Le coût des services rendus au cours de l'exercice est la valeur actualisée de 100. La valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies est la valeur actualisée de 100 multipliée par le nombre d'années de service écoulées jusqu'à la date de clôture.
Si la prestation est payable dès que le membre du personnel quitte l'entreprise, le coût des services rendus au cours de l'exercice et la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies reflètent la date à laquelle il est censé partir. Du fait de l'actualisation, ces montants sont donc inférieurs aux montants qui seraient déterminés si la personne quittait l'entreprise à la date de clôture.

2. Un régime prévoit le paiement d'une pension mensuelle égale à 0,2% du salaire de fin de carrière pour chaque année de service. Cette pension est payable à compter de 65 ans.
Un droit à prestation égal à la valeur actualisée, à la date prévue du départ en retraite, d'une pension mensuelle de 0,2% du salaire de fin de carrière estimé, payable entre la date prévue du départ en retraite et la date attendue du décès, est affectée à chaque année de service. Le coût des services rendus au cours de l'exercice est la valeur actualisée de ce droit. La valeur actualisée de l'obligation au titre de prestations définies est la valeur actualisée du versement d'une pension mensuelle égale à 0,2% du salaire de fin de carrière multiplié par le nombre d'années de service jusqu'à la date de clôture. Le coût des services rendus au cours de l'exercice et la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies sont actualisés car le versement des retraites commence à partir de 65 ans.

6223 - Dans le cas d'un régime à prestations définies, les services rendus par un membre du personnel génèrent une obligation même si les droits à prestations sont conditionnés par un emploi futur (autrement dit, ils ne sont pas acquis). Les années de service antérieures à la date d'acquisition des droits génèrent une obligation implicite parce qu'à chaque date de clôture successive, le nombre d'années de service futur qu'un membre du personnel devra effectuer avant d'avoir droit aux prestations diminue. Lorsqu'elle évalue son obligation au titre des prestations définies, l'entreprise envisage la probabilité pour que certains membres du personnel ne réunissent pas les conditions requises pour l'acquisition des droits. De même, bien que certains avantages postérieurs à l'emploi, par exemple la couverture médicale postérieure à l'emploi, ne soient dus que si un événement spécifié se produit alors que le membre du personnel n'est plus en activité, une obligation est créée pendant ses années de service qui lui assureront la prestation si l'événement spécifié se produit. La probabilité pour que cet événement se produise affecte l'évaluation de l'obligation mais ne détermine pas son existence.

Exemples illustrant le paragraphe 6223

1. Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 pour chaque année de service. La prestation n'est acquise qu'après dix années de service.
Un droit à prestation de 100 est attribué à chaque année. Pour chacune des dix premières années, le coût des services rendus au cours de l'exercice et la valeur actualisée de l'obligation reflètent la probabilité que le membre du personnel n'achève pas ses dix années de service.

2. Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 pour chaque année de service, à l'exclusion des années de service effectuées avant l'âge de 25 ans. Les prestations sont immédiatement acquises.

Aucune charge n'est affectée aux années de service effectuées avant l'âge de 25 ans car les services rendus avant cette date ne génèrent aucun droit à prestation (conditionnel ou non). Un droit à prestation de 100 est affecté à chacune des années ultérieures.

6224 - L'obligation s'accroît jusqu'à la date à laquelle un service supplémentaire ne donne pas lieu à un montant supplémentaire important de droits à prestations. Par conséquent, la totalité de la charge est affectée aux exercices prenant fin au plus tard à cette date. L'affectation aux différents exercices se fait selon la formule établie par le régime. Toutefois, si les services rendus par le membre du personnel au cours d'exercices ultérieurs aboutissent à un niveau de droits à prestations sensiblement supérieur à celui des exercices antérieurs, l'entreprise doit répartir la charge sur une base linéaire jusqu'à la date à laquelle les services supplémentaires rendus par le membre du personnel ne généreront pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. En effet, sur l'ensemble de la période, l'activité du membre du personnel générera, au bout du compte, ce niveau supérieur de droits à prestations.

Exemples illustrant le paragraphe 6224

1. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de 1 000 qui est acquise après dix années de service. Le régime ne prévoit aucun autre droit à prestations pour les années de service supplémentaires.
Un droit à prestations de 100 (1 000 divisé par 10) est attribué à chacune des dix premières années. Le coût des services rendus au cours de l'exercice pour chacune des dix premières années reflète la probabilité que le membre du personnel n'achève pas ses dix années de service. Aucun droit à prestations n'est affecté aux années ultérieures.

2. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de retraite de 2 000 pour tous les membres du personnel qui sont encore en activité à 55 ans après vingt ans de service ou qui sont encore en activité à 65 ans, quel que soit leur nombre d'années d'activité.
Pour les membres du personnel entrant dans le régime avant 35 ans, leur temps de service commence à générer des droits à prestations en vertu du régime à l'âge de 35 ans (un membre du personnel pourrait cesser son activité à 30 ans et la reprendre à 33 ans sans que cela ait d'incidence sur le montant des droits à prestations ou sur leur calendrier). Ces droits à prestations sont conditionnés par l'activité ultérieure. De plus, la poursuite de l'activité au-delà de 55 ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ces membres du personnel, l'entreprise affecte un droit à prestations de 100 (2 000 divisé par 20) à chacune des années entre 35 et 55 ans.
Pour les membres du personnel entrant dans le régime entre 35 et 45 ans, la poursuite de l'activité au-delà d'une période de vingt ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ces membres du personnel, l'entreprise affecte un droit à prestations de 100 (2 000 divisé par 20) à chacune des vingt premières années.
Pour un membre du personnel entrant dans le régime à 55 ans, la poursuite de l'activité au-delà de dix ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ce membre du personnel, l'entreprise affecte un droit à indemnités de 200 (2 000 divisé par 10) à chacune des dix premières années.
Pour tous les membres du personnel, le coût des services rendus au cours de l'exercice et la valeur actualisée de l'obligation reflètent la probabilité qu'ils n'achèvent pas leur temps de service nécessaire.

3. Un régime de couverture médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 40% des frais médicaux d'un membre du personnel après l'emploi s'il quitte l'entreprise après plus de dix années et moins de vingt années de service et de 50% s'il la quitte après vingt années ou plus de service.
En vertu de la formule de calcul des prestations établie par le régime, l'entreprise affecte 4% de la valeur actualisée des coûts médicaux attendus (40% divisé par dix) à chacune des dix premières années et 1% (10% divisé par dix) à chacune des dix années suivantes. Pour chaque année, le coût des services rendus au cours de l'exercice reflète la probabilité que le membre du personnel n'achève pas la période de service nécessaire pour s'assurer tout ou partie des droits à prestations. Aucun droit à prestations n'est affecté aux membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir dans les dix ans.

4. Un régime de couverture médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 10% des frais médicaux d'un membre du personnel après son départ en retraite si ce départ est intervenu après plus de dix années et moins de vingt années de service et de 50% s'il est intervenu après vingt années ou plus de service.
Les années de service ultérieures généreront un niveau de droits à prestations sensiblement plus élevé que celui des années antérieures. En conséquence, pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir au bout de vingt années voire davantage, l'entreprise affecte les droits à prestations sur une base linéaire, selon le paragraphe 6222. Le temps d'activité au-delà de vingt ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Par conséquent, le droit à prestations affecté à chacune des vingt premières années est égal à 2,5% de la valeur actualisée des coûts médicaux attendus (50% divisé par vingt).
Pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir après dix à vingt ans de service, le droit à prestations affecté à chacune des dix premières années est égal à 10% de la valeur actualisée des coûts médicaux attendus. Aucun droit à prestations n'est affecté au temps de service compris entre la fin de la dixième année et la date estimée du départ pour ces membres du personnel.
Aucun droit à prestations n'est affecté aux membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir dans les dix ans.
6225 - Lorsque le montant d'un droit à prestations est égal à un pourcentage constant du salaire de fin de carrière pour chaque année de service, les augmentations de salaires futures auront un impact sur le montant requis pour éteindre l'obligation existant au titre des services rendus avant la date de clôture, mais ne généreront pas une obligation supplémentaire. Par conséquent :
a) dans le cadre du paragraphe 6221 (b), les augmentations de salaires ne génèrent pas de droits à prestations supplémentaires bien que le montant du droit à prestations soit fonction du salaire de fin de carrière ; et
b) le montant du droit à prestations affecté à chaque exercice représente une proportion constante du salaire auquel est liée la prestation.

Exemple illustrant le paragraphe 6225
Les membres du personnel ont droit à une prestation de 3% du salaire de fin de carrière pour chaque année de service avant l'âge de 55 ans.
Une prestation de 3% du salaire de fin de carrière estimé est affectée à chaque année jusqu'à l'âge de 55 ans, qui correspond à la date à compter de laquelle la poursuite de l'activité ne générera pas, pour le membre du personnel, un montant significatif de droits à prestations en vertu du régime. Passé cet âge, aucun droit à prestations n'est affecté aux années de service.

6.2.3 - Hypothèses actuarielles
6231 - Les hypothèses actuarielles doivent être objectives et mutuellement compatibles.
6232 - Les hypothèses actuarielles sont les meilleures estimations faites par l'entreprise des variables qui détermineront le coût final des avantages postérieurs à l'emploi. Ces hypothèses comprennent :
a) des hypothèses démographiques relatives aux caractéristiques futures du personnel ancien et actuel (et des personnes à leur charge) réunissant les conditions requises pour bénéficier des avantages. Ces hypothèses démographiques portent sur les éléments suivants :
i. la mortalité, pendant et après l'emploi ;
ii. la rotation du personnel, l'incapacité et le départ en retraite anticipée ;
iii. la proportion des membres affiliés au régime et des personnes à leur charge réunissant les conditions requises pour avoir droit aux prestations ; et
iv. les taux de demandes d'indemnisation en vertu de régimes médicaux ; et
b) des hypothèses financières portant sur les éléments suivants :
v. le taux d'actualisation (voir paragraphes 6241-6245) ;
vi. les niveaux futurs des salaires et avantages du personnel (voir paragraphes 6251-6255) ;

vii. iii.) dans le cas de prestations médicales, les coûts médicaux futurs et notamment, s'ils sont importants, le coût d'administration des demandes et du versement des prestations (voir paragraphes 6256-6259) ; et
viii. iv) le taux attendu de rendement des actifs du régime (voir paragraphes 6331-6333).
6233 - Les hypothèses actuarielles sont objectives si elles ne sont ni risquées ni d'une prudence excessive.
6234 - Les hypothèses actuarielles sont mutuellement compatibles si elles traduisent les rapports économiques existant entre certains facteurs tels que l'inflation, les taux d'augmentation des salaires, le rendement des actifs du régime et les taux d'actualisation. A titre d'exemple, toutes les hypothèses, qui sont fonction d'un taux d'inflation particulier (comme celles relatives aux taux d'intérêt et aux augmentations de salaires et d'avantages du personnel) sur un exercice futur donné, supposent le même niveau d'inflation pendant cet exercice.
6235 - Une entreprise détermine le taux d'actualisation et autres hypothèses financières en termes nominaux (faciaux), sauf si des estimations en termes réels (corrigées de l'inflation) sont plus fiables comme, par exemple, dans une économie hyper inflationniste (cf. règlement n° 99-02 § 231) ou lorsque le droit à prestations est indexé et que le marché des obligations indexées libellées dans la même monnaie et de même durée est actif.
6236 - Les hypothèses financières doivent être établies sur la base des attentes du marché à la date de clôture pour la période au cours de laquelle les obligations doivent être éteintes.
6.2.4 - Hypothèses actuarielles : taux d'actualisation
6241 - Le taux à appliquer pour actualiser les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi (que ceux-ci soient financés ou non) doit être déterminé par référence à un taux de marché à la date de clôture fondé sur les obligations d'entreprises de première catégorie. Dans les pays ou les zones monétaires où ce type de marché n'est pas actif, il faut prendre le taux (à la clôture) des obligations d'Etat. La monnaie et la durée des obligations d'entreprises ou des obligations d'Etat doivent être cohérentes avec la monnaie et la durée estimée des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi.
6242 - L'hypothèse actuarielle relative au taux d'actualisation a un effet important. Ce taux d'actualisation traduit la valeur temps de l'argent mais il ne traduit ni le risque actuariel ni le risque de placement. De plus, ce taux d'actualisation ne traduit pas le risque de crédit spécifique à l'entreprise auquel s'exposent ses créanciers ; il ne traduit pas non plus le risque d'écarts entre les réalisations futures et les hypothèses actuarielles.
6243 - Le taux d'actualisation reflète le calendrier estimé de versement des prestations. Dans la pratique, une entreprise applique souvent un taux d'actualisation moyen, unique et pondéré qui reflète le calendrier estimé et le montant des versements, ainsi que la monnaie dans laquelle les avantages doivent être versés.
6244 - Dans certaines circonstances, il est possible que le marché des obligations dont l'échéance est suffisamment longue pour correspondre à celle estimée de tous les versements de prestations ne soit pas actif. Dans ce cas, l'entreprise utilise les taux actuels de marché dont la durée est appropriée pour actualiser les paiements à court terme et estime le taux d'actualisation pour les échéances plus lointaines par extrapolation des taux actuels du marché à l'aide de la courbe des taux de rendement. Il est peu vraisemblable que la valeur actualisée totale d'une obligation au titre des prestations définies soit particulièrement sensible au taux d'actualisation appliqué à la fraction des prestations payable au-delà de la date d'échéance finale des obligations d'entreprises ou d'Etat disponibles.
6245 - Le coût financier est obtenu en multipliant le taux d'actualisation déterminé au début de l'exercice par la valeur actualisée de l'obligation de l'exercice au titre des prestations définies, en tenant compte d'éventuels changements importants de l'obligation. La valeur actualisée de l'obligation différera du passif enregistré au bilan parce que ce dernier s'entend net de la valeur des actifs du régime et que certains écarts actuariels et certains coûts au titre des services passés ne sont pas comptabilisés immédiatement. [L'exemple 1 figurant en annexe illustre, entre autres choses, le mode de calcul du coût financier]
6.2.5 - Hypothèses actuarielles : salaires, avantages du personnel et coûts médicaux
6251 - Les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi doivent être évaluées sur une base reflétant :
a) les augmentations de salaires futures estimées ;

b) les droits à prestations selon les termes du régime (ou résultant de toute obligation implicite allant au-delà de ces termes) à la date de clôture ; et
c) les changements futurs estimés du niveau des prestations payées dans le cadre de tout régime général et obligatoire affectant les prestations à payer au titre d'un régime à prestations définies, si et seulement si :
i. soit ces changements ont été adoptés avant la date de clôture ;
ii. soit l'expérience passée ou d'autres indications fiables, démontrent que ces prestations payées dans le cadre d'un régime général et obligatoire évolueront d'une manière prévisible, par exemple qu'elles suivront l'indice ***général des prix ou l'indice général des salaires****.*
6252 - Les estimations des augmentations futures de salaires prennent en compte l'inflation, l'ancienneté, la promotion et divers autres facteurs comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.
6253 - Si les termes formels d'un régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces termes) imposent à l'entreprise de changer les prestations lors d'exercices futurs, l'évaluation de l'obligation doit refléter ces changements. C'est le cas, par exemple, lorsque :
a) l'entreprise a déjà été confrontée, dans le passé, à une augmentation des avantages du personnel, par exemple pour atténuer les effets de l'inflation, et qu'aucune indication ne permet de dire que cette pratique va changer ; ou
b) des profits actuariels ont été déjà comptabilisés dans les états financiers et l'entreprise est tenue, par les termes formels d'un régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces termes) ou d'une législation, d'utiliser tout excédent du régime au profit des bénéficiaires dudit régime (voir paragraphe 6273 (c)).
6254 - Les hypothèses actuarielles ne traduisent pas les changements futurs des avantages qui ne sont pas énoncés dans les termes formels du régime (ou dans une obligation implicite) à la date de clôture. Ces changements généreront :
a) un coût des services passés dans la mesure où ils affectent les prestations au titre de services antérieurs au changement ; et
b) un coût des services rendus au cours de l'exercice après le changement, dans la mesure où ils affectent les prestations au titre de services postérieurs au changement.
6255 - Certains avantages postérieurs à l'emploi sont liés à des variables telles que le niveau des prestations de retraite versées par l'état ou de l'aide médicale de l'état. L'évaluation de ces avantages reflète l'incidence attendue de l'évolution de ces variables sur la base de l'expérience passée et d'autres indications fiables.
6256 - Les hypothèses relatives aux coûts médicaux doivent prendre en compte les variations futures estimées du coût des services médicaux résultant à la fois de l'inflation et de l'évolution spécifique aux coûts médicaux.
6257 - L'évaluation des prestations médicales postérieures à l'emploi impose de faire des hypothèses sur le niveau et la fréquence des demandes de remboursement futures et sur le coût de satisfaction de ces demandes. Une entreprise estime ses coûts médicaux futurs sur la base de données historiques portant sur sa propre expérience et complétées, si nécessaire, par des données historiques d'autres entreprises, entreprises d'assurance, prestataires médicaux ou autres sources. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte du progrès technologique, de l'évolution des schémas d'utilisation ou d'offre de soins de santé et de l'évolution de l'état de santé des bénéficiaires du régime.
6258 - Le niveau et la fréquence des demandes de remboursement sont particulièrement sensibles à l'âge, à l'état de santé et au sexe des membres du personnel (et de leurs personnes à charge) mais ils peuvent être également sensibles à d'autres facteurs comme l'implantation géographique. En conséquence, les données historiques sont ajustées dans la mesure où la composition démographique de la population diffère de celle de la population ayant servi de base pour l'établissement des données historiques. Elles sont également ajustées lorsque des indices fiables montrent que les tendances historiques ne vont pas se poursuivre.
6259 - Certains régimes de soins de santé postérieurs à l'emploi imposent au personnel de cotiser pour les coûts médicaux couverts par le régime. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte de ces cotisations en fonction des termes du régime à la date de clôture (ou de toute obligation implicite allant

au-delà de ces termes). Les changements de ces cotisations du personnel génèrent un coût des services passés ou, s'il y a lieu, des réductions. Le coût de règlement des demandes de remboursement peut être réduit par des prestations de l'état ou d'autres prestataires médicaux (voir paragraphes 6251 (c) et 6255).

6.2.6 - Ecarts actuariels

6261 - Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 6121, l'entreprise doit, sous réserve du paragraphe 6125 A, comptabiliser une fraction (spécifiée au paragraphe 6262) de ses écarts actuariels en produits ou en charges si les écarts actuariels cumulés non comptabilisés en résultat à la fin de l'exercice précédent excèdent la plus grande des deux valeurs ci-dessous :

a) 10% de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (avant déduction des actifs du régime) ; et

b) 10% de la valeur des actifs du régime à la date de clôture.

Ces limites doivent être calculées et appliquées séparément pour chaque régime à prestations définies.

6262 - La fraction des écarts actuariels à comptabiliser pour chaque régime à prestations définies est l'excédent, déterminé selon le paragraphe 6261, divisé par la durée de vie active moyenne résiduelle attendue des membres du personnel bénéficiant de ce régime. Toutefois, une entreprise peut adopter toute méthode conduisant à comptabiliser de façon systématique tous les écarts actuariels plus rapidement, sous réserve d'appliquer la même base de comptabilisation pour les gains et pour les pertes actuariels et de l'appliquer de façon permanente d'un exercice à l'autre. L'entreprise peut appliquer ces méthodes de façon systématique même si ces écarts actuariels sont situés dans les limites spécifiées au paragraphe 6261.

6263 - Des écarts actuariels pourront résulter d'augmentations ou de diminutions de la valeur actualisée d'une obligation au titre de prestations définies ou de la valeur des actifs du régime correspondant. Parmi les causes susceptibles de générer ces écarts actuariels, on peut citer :

a) les taux exceptionnellement élevés ou faibles de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité ou d'augmentation des salaires, des avantages du personnel ou des coûts médicaux ;

b) l'incidence d'un changement dans l'estimation des taux futurs de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité ou d'augmentation des salaires, des droits à prestations (si les termes formels ou implicites d'un régime prévoient des augmentations des droits à prestations liés à l'inflation) ou des coûts médicaux ;

c) l'impact de l'évolution du taux d'actualisation ; et

d) les différences entre le rendement attendu des actifs du régime et le rendement effectif (voir paragraphes 6331-6333).

6264 - Sur le long terme, les écarts actuariels peuvent se compenser. Il est donc préférable de considérer les estimations de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi comme une fourchette (ou un corridor) autour de la meilleure estimation. L'entreprise est autorisée, mais non tenue, de comptabiliser les écarts actuariels se situant dans cette fourchette. Les entreprises doivent comptabiliser, au minimum, un pourcentage indiqué des écarts actuariels se situant à l'extérieur d'un corridor de plus ou moins 10 %. [L'exemple 1 figurant en annexe illustre, entre autres choses, le mode de traitement des écarts actuariels]. L'utilisation systématique de méthodes de comptabilisation plus rapide, sous réserve que ces méthodes remplissent certaines conditions est également autorisée. Ces méthodes autorisées incluent, par exemple, la comptabilisation immédiate de tous les écarts actuariels (à l'intérieur et à l'extérieur du corridor).

6.2.7 - Coût des services passés

6271 - Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 6121, l'entreprise doit, sous réserve de l'application du paragraphe 6125 A, comptabiliser le coût des services passés en charges, selon un mode linéaire, sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à ce que les droits correspondants soient acquis au personnel. Dans la mesure où les droits à prestations sont déjà acquis lors de l'adoption du régime à prestations définies ou de sa modification, l'entreprise doit comptabiliser immédiatement le coût des services passés.

6272 - Le coût des services passés est généré lorsque l'entreprise adopte un régime à prestations définies ou change les prestations à payer en vertu d'un régime existant. Ces changements sont opérés en contrepartie des services que ces membres du personnel rendront au cours d'une période prenant fin lorsque les droits à prestations concernés seront acquis. Par conséquent, le coût des services passés est

réparti sur cette durée sans tenir compte du fait qu'il concerne des services accomplis au cours d'exercices antérieurs. Le coût des services passés est évalué par le changement du passif résultant de l'amendement (voir paragraphe 6211).

Exemple illustrant le paragraphe 6272

Une entreprise gère un régime de retraite qui prévoit le versement d'une pension égale à 2 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service. Les droits à prestations sont acquis au bout de cinq années de service. Le 1er janvier 20X5, l'entreprise améliore le régime et porte le montant de la pension à 2,5 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service à compter du 1er janvier 20X1. A la date de l'amélioration, la valeur actualisée des prestations complémentaires pour la période de service allant du 1er janvier 20X1 au 1er janvier 20X5 est la suivante :

Personnes ayant plus de 5 ans de service au 1/1/X5	150
Personnes ayant moins de 5 ans de service au 1/1/X5 (période moyenne d'acquisition des droits à prestations : 3 ans	120
	270

L'entreprise comptabilise 150 immédiatement parce que ces droits à prestations sont déjà acquis et comptabilise 120 selon un mode linéaire sur la période de trois ans ouverte à compter du 1er janvier 20X5

6273 - Sont exclus du coût des services passés :

a) l'incidence des différences entre les augmentations de salaires prises pour hypothèses et les augmentations effectives sur l'obligation de payer des prestations au titre de services accomplis au cours d'années antérieures (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte les projections de salaires) ;

b) les estimations insuffisantes ou excessives des augmentations discrétionnaires des retraites lorsqu'une entreprise a l'obligation implicite d'accorder de telles augmentations (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte ces augmentations) ;

c) les estimations d'une amélioration des prestations résultant de profits actuariels qui ont déjà été comptabilisés dans les états financiers si l'entreprise est tenue, par les termes formels d'un régime (ou par une obligation implicite allant au-delà de ces termes) ou d'une législation, d'affecter tout excédent du régime aux bénéficiaires dudit régime, même si l'augmentation des droits à prestations n'a pas encore été formellement accordée (l'augmentation de l'obligation qui en résulte est une perte actuarielle et non pas un coût de services passés, voir paragraphe 6253 (b)) ;

d) l'accroissement des avantages acquis lorsque, en l'absence de prestations nouvelles ou meilleures, les membres du personnel remplissent les conditions requises pour l'acquisition des avantages (il n'y a pas de coût des services passés car le coût estimé des prestations a été comptabilisé au fur et à mesure que les services étaient accomplis) ; et

e) l'effet des amendements apportés au régime qui réduisent les prestations au titre des services futurs (réduction).

6274 - Une entreprise établit le calendrier d'amortissement du coût des services passés lorsque les droits à prestations sont introduits ou modifiés. Il serait impossible de tenir à jour les écritures détaillées nécessaires à l'identification ou à la mise en œuvre des changements ultérieurs apportés à ce calendrier d'amortissement. En outre, l'effet ne serait vraisemblablement significatif que s'il y avait réduction ou liquidation. Par conséquent, une entreprise ne change le calendrier d'amortissement du coût des services passés que s'il y a réduction ou liquidation.

6275 - Lorsqu'une entreprise réduit les prestations à payer en vertu d'un régime à prestations définies existant, la réduction en résultant, pour l'obligation au titre de prestations définies, est comptabilisée en coût des services passés (négatif) sur la période moyenne prenant fin lorsque la partie ainsi réduite des droits à prestations devient acquise.

6276 - Lorsqu'une entreprise réduit certaines prestations à payer en vertu d'un régime à prestations définies existant et que, dans le même temps, elle augmente d'autres prestations à payer aux mêmes

membres du personnel en vertu du régime, elle comptabilise le changement comme une seule variation nette.

6.3 - Comptabilisation et évaluation : Actifs du régime

6.3.1 - Valeur des actifs du régime

6311 - La valeur des actifs du régime est déduite pour obtenir le montant comptabilisé au bilan selon le paragraphe 6121. Lorsqu'on ne dispose pas de valeur de marché, on estime la valeur des actifs du régime en actualisant, par exemple, les flux de trésorerie futurs attendus par application d'un taux d'actualisation traduisant à la fois le risque associé aux actifs et l'échéance ou la date de cession prévue desdits actifs (ou, en l'absence de date d'échéance, la durée prévue jusqu'au règlement de l'obligation correspondant).

6312 - Les actifs du régime excluent les cotisations impayées dues au fonds par l'entreprise qui présente les états financiers ainsi que les instruments financiers non cessibles émis par ladite entreprise et détenus par le fonds. Les actifs du régime sont diminués de tous les passifs du fond qui ne sont pas liés aux avantages au personnel, par exemple les dettes fournisseurs et assimilées, et les passifs résultant d'instruments financiers dérivés.

6313 - Lorsque les actifs du régime incluent des polices d'assurances éligibles correspondant exactement, par leur montant et leur période, à tout ou partie des prestations payables en vertu du régime, la valeur de ces polices d'assurance est présumée être la valeur actualisée des obligations correspondantes comme décrit au paragraphe 6121 (sous réserve de toute diminution requise si les sommes à recevoir au titre des polices d'assurance ne sont pas recouvrables en totalité).

6.3.2 - Remboursements

6321 - Lorsque, et seulement lorsque, il est pratiquement certain qu'une autre partie remboursera tout ou partie des dépenses requises pour éteindre l'obligation au titre des prestations définies, une entreprise devra reconnaître son droit à remboursement comme un actif séparé. L'entreprise doit évaluer l'actif à sa valeur. Dans tous les autres cas, une entreprise devra traiter cet actif de la même façon que les actifs du régime. Dans le compte de résultat, la charge relative au plan à prestations définies pourra être présentée nette de la somme comptabilisée en remboursement.

6322 - Parfois, une entreprise peut se retourner vers une autre partie, telle qu'un assureur, pour payer une partie ou la totalité des dépenses requises pour éteindre une obligation au titre des prestations définies. Les polices d'assurance éligibles, telles que définies au paragraphe 21, sont des actifs du régime. Une entreprise comptabilise les polices d'assurance éligibles de la même façon que tous les autres actifs du régime et le paragraphe 6321 ne s'applique pas.

6323 - Lorsqu'une police d'assurance n'est pas une police d'assurance éligible, cette police d'assurance n'est pas un actif du régime. Le paragraphe 6321 traite de telles situations : l'entreprise comptabilise son droit à remboursement en vertu de la police d'assurance comme un actif séparé, plutôt que comme une déduction dans la détermination du passif au titre des prestations définies comptabilisé en vertu du paragraphe 6121 ; sous tous les autres aspects, l'entreprise traite cet actif de la même façon que les actifs du régime. En particulier, le passif au titre des prestations définies comptabilisé en vertu du paragraphe 6121 est augmenté (réduit) dans la mesure où les gains (pertes) actuariels nets sur l'obligation au titre des prestations définies et sur le droit à remboursement y afférent restent non comptabilisés conformément aux paragraphes 6261 et 6262.

Exemple illustrant les paragraphes 6321 à 6323 :

Valeur actualisée de l'obligation	1241
Gains actuariels non comptabilisés	17
Passif comptabilisé au bilan	**1258**
Droits de la police d'assurance qui correspondent exactement, par leur montant et leur période, à tout ou partie des prestations payables en vertu du régime. Ces prestations ont une valeur actualisée de 1 092	1092

Les gains actuariels non comptabilisés qui s'élèvent à 17 sont les gains actuariels cumulés nets sur l'obligation et sur les droits à remboursements.

6324 - Si le droit à remboursement provient d'une police d'assurance qui correspond exactement par son montant et sa période à tout ou partie des prestations payables en vertu du régime à prestations définies, la valeur du droit à remboursement est supposée être la valeur actualisée de l'obligation correspondante, décrite au paragraphe 6121 (sous réserve de toute réduction exigée si le remboursement n'est pas recouvrable en totalité).

6.3.3 - Rendement des actifs du régime

6331 - Le rendement attendu des actifs est une composante de la charge comptabilisée dans le compte de résultat. La différence entre le rendement attendu et le rendement effectif est un écart actuariel ; elle est comprise dans les écarts actuariels sur l'obligation au titre des prestations définies dans le calcul du montant net qui est comparé aux valeurs limites du corridor de 10% mentionné au paragraphe 6261.

6332 - Le rendement attendu des actifs du régime est établi sur la base des attentes du marché, au début de l'exercice, pour des rendements sur toute la durée de vie de l'obligation correspondante. Le rendement attendu des actifs du régime traduit l'évolution de la valeur des actifs du régime détenus au cours de l'exercice, résultant des cotisations effectivement versées au fonds et des prestations effectivement prélevées sur le fonds.

Exemple illustrant le paragraphe 6332

Au 1er janvier 20X1, la valeur des actifs du régime était de 10 000 et le montant net cumulé des profits actuariels non comptabilisés s'élevait à 760. Le 30 juin 20X1, les prestations servies au titre du régime s'élevaient à 1 900 et les cotisations reçues à 4 900. Au 31 décembre 20X1, la valeur des actifs du régime s'établissait à 15 000 et la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à 14 792. Le montant des pertes actuarielles sur l'obligation pour 20X1 s'élevait à 60.

Au 1er janvier 20X1, l'entreprise présentant les états financiers a effectué les estimations suivantes, sur la base des prix du marché à cette date :

	%
Produits financiers nets de l'impôt à payer par le fonds	9.25
Plus-value réalisée sur les actifs du régime et plus-value latente (après impôt)	2,00
Coûts d'administration	(1.00)
Taux de rendement attendu	**10,25**
Pour 20X1, le rendement attendu et le rendement effectif des actifs du régime s'établissent comme suit :	
Rendement des actifs d'une valeur de 10 000 détenus pendant douze mois à 10,25 %	1025
Rendement des actifs d'une valeur de 3 000 détenus pendant six mois à 5 % (équivalent à un taux annuel de 10,25 % composé tous les six mois)	150
Rendement attendu des actifs pour 20X1	**1175**
Valeur des actifs au 31 décembre 20X1	15000
Moins valeur des actifs au 1er janvier 20X1	(10000)
Moins cotisations reçues	(4900)
Plus prestations	1900
Rendement effectif des actifs du régime	**2000**

La différence entre le rendement attendu (1 175) et le rendement effectif des actifs (2 000) est un profit actuariel de 825. Par conséquent, le montant net cumulé des gains actuariels non comptabilisés s'élève à 1 525 (760 plus 825 moins 60). Les limites du corridor indiqué au paragraphe 92 sont fixées à 1 500 (montant le plus élevé entre : (i) 10 % de 15 000 et (ii) 10 % de 14 792). L'année suivante (20X2), l'entreprise comptabilise dans son compte de résultat un profit actuariel de 25 (1 525 moins 1 500) divisé par la durée d'activité moyenne résiduelle attendue des membres du personnel concernés.

Le taux attendu de rendement des actifs du régime pour 20X2 sera établi sur la base des attentes du marché au 1er janvier 20X2, pour des rendements sur toute la durée de l'obligation.

6333 - Pour calculer le rendement attendu et le rendement effectif des actifs du régime, l'entreprise déduit les coûts attendus d'administration autres que ceux inclus dans les hypothèses actuarielles prises pour évaluer l'obligation.

6.4 - Regroupements d'entreprises

641 - Dans un regroupement d'entreprises qui est une acquisition, une entreprise comptabilise les actifs et passifs générés par les avantages postérieurs à l'emploi à la valeur actualisée de l'obligation diminuée de la valeur des actifs du régime. La valeur actualisée de l'obligation inclut tous les éléments ci-dessous, même si l'entreprise rachetée ne les avait pas encore comptabilisés à la date du rachat :

a) les écarts actuariels générés avant la date du rachat (qu'ils se situent ou non à l'intérieur du corridor de 10 %) ;

b) le coût des services passés résultant des changements dans les prestations ou de l'adoption d'un régime avant la date du rachat ; et

c) les montants que la société rachetée n'avait pas comptabilisés en résultat et provenant de l'adoption d'une nouvelle recommandation sur les régimes à prestations définies.

6.5 - Réductions et liquidations

651 - Une entreprise doit comptabiliser les profits ou pertes enregistrés au titre de la réduction ou de la liquidation d'un régime à prestations définies au moment où se produit la réduction ou la liquidation. Le profit ou la perte lié à une réduction ou à une liquidation doit comprendre :

a) tout changement de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies en résultant ;

b) tout changement de la valeur des actifs du régime en résultant ;

c) tous écarts actuariels correspondants et coût des services passés qui, selon les paragraphes 6261 et 6271, n'avaient pas été comptabilisés antérieurement.

652 - Avant de déterminer l'effet d'une réduction ou d'une liquidation, une entreprise doit réévaluer l'obligation (et, s'il y a lieu, les actifs correspondants du régime) au moyen des hypothèses actuarielles actuelles (notamment des taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels).

653 - Une réduction intervient lorsqu'une entreprise :

a) peut démontrer qu'elle s'est engagée à réduire de façon significative le nombre de personnes bénéficiant d'un régime ; ou

b) change les termes d'un régime à prestations définies de sorte qu'une partie significative des services futurs des membres du personnel actuels ne leur donnera plus de droits à prestations ou ne leur donnera que des droits réduits.

Une réduction peut résulter d'un événement isolé comme la fermeture d'une usine, l'abandon d'une activité, la résiliation ou la suspension d'un régime. Un événement est suffisamment important pour être qualifié de réduction lorsque le fait de reconnaître un profit ou une perte de réduction aurait un impact significatif sur les états financiers. Les réductions sont souvent liées à une restructuration. Par conséquent, une entreprise comptabilise une réduction en même temps que la restructuration correspondante.

654 - Il y a liquidation lorsqu'une entreprise conclut une transaction éliminant toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies, par exemple lorsqu'elle règle aux bénéficiaires du régime ou pour leur compte une somme forfaitaire en échange de leurs droits à recevoir des prestations spécifiées postérieures à l'emploi.

655 - Dans certains cas, une entreprise acquiert une police d'assurance pour financer tout ou partie des avantages sociaux relatifs aux services accomplis au cours de l'exercice et des exercices antérieurs. L'acquisition d'une telle police ne constitue pas une liquidation si l'entreprise conserve l'obligation juridique ou implicite (voir paragraphe 431) de payer ultérieurement si l'assureur ne paie pas les avantages sociaux spécifiés dans la police d'assurance. Les paragraphes 6321-6324 traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des droits à remboursements en vertu de polices d'assurances qui ne sont pas des actifs du régime.

656 - Il y a à la fois liquidation et réduction si un régime est résilié de telle sorte que l'obligation est éteinte et que le régime cesse d'exister. Toutefois, le fait de résilier un régime ne constitue pas une réduction ou

une liquidation si le régime est remplacé par un nouveau régime assurant des prestations, en substance, identiques.
657 - Lorsqu'une réduction concerne uniquement certains membres du personnel couverts par un régime ou lorsqu'une partie seulement d'une obligation est éteinte, le profit ou la perte en résultant inclut un prorata du coût des services passés et des écarts actuariels non comptabilisés auparavant. Ce prorata est déterminé sur la base de la valeur actualisée de l'obligation avant et après la réduction ou la liquidation, à moins qu'une autre base ne soit plus rationnelle en la circonstance. Il peut, par exemple, être approprié d'affecter le profit résultant d'une réduction ou d'une liquidation du régime à l'élimination du coût des services passés non comptabilisé relatif à ce même régime.

Exemple illustrant le paragraphe 657
Une entreprise abandonnant un secteur d'activité, les membres du personnel du secteur abandonné cessent d'acquérir des droits à prestations. Il s'agit bien d'une réduction sans liquidation. Selon les hypothèses actuarielles actuelles (notamment des taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels) immédiatement avant la réduction, la valeur actualisée nette de l'obligation de l'entreprise au titre de prestations définies est de 1 000, la valeur des actifs du régime est de 820 et le montant des profits actuariels cumulés non comptabilisés de 50. Le coût des services passés non encore comptabilisés s'élève à 80. La réduction diminue de 100 la valeur actualisée nette de l'obligation qui est ramenée à 900.
Sur les montants de profits actuariels non comptabilisés antérieurement, 10 % (100/1 000) concernent la partie de l'obligation qui a été éliminée par la réduction. L'entreprise utilise l'option qui lui est offerte par le paragraphe 657 L'incidence de la réduction peut donc se résumer ainsi :

	Avant réduction	Profit de réduction	Après réduction
Valeur actualisée nette de l'obligation	1000	(100)	900
Valeur des actifs du régime	(820)		(820)
	180	(100)	80
Profits actuariels non comptabilisés	50	(5)	45
Montants transitoires non comptabilisés (100X4/5)	(80)	8	(72)
Passif net comptabilisé au bilan	**150**	**(97)**	**53**

6.6 - Présentation
6.6.1 - Compensation
6611 - Une entreprise doit compenser un actif lié à un régime et un passif lié à un autre régime si et seulement si :
a) elle détient un droit juridiquement exécutoire d'utiliser l'excédent d'un régime pour éteindre les obligations d'un autre régime ; et
b) elle a l'intention d'éteindre les obligations sur une base nette ou de réaliser l'excédent dégagé sur un régime et d'éteindre simultanément son obligation en vertu de l'autre régime.
6.6.2 - Distinction entre courant et non courant
6621 – Certaines entreprises distinguent les actifs et les passifs courants des actifs et des passifs non courants. Il n'est pas précisé si une entreprise doit distinguer la partie courante et la partie non courante des actifs et des passifs résultant des avantages postérieurs à l'emploi.
6.6.3 - Composantes financières du coût des avantages postérieurs à l'emploi
6631 - Il n'est pas précisé si une entreprise doit présenter le coût des services rendus au cours de l'exercice, le coût financier et le rendement attendu des actifs comme des composantes d'un même élément de produit ou de charge dans le compte de résultat.

Section 7 - Exemples de calculs

7.1 Exemple de calcul du corridor et du coût des services passés

L'exemple suivant n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions de l'annexe 1. Il vise à illustrer l'application de ses dispositions et à en préciser le sens. Des extraits de bilans et de comptes de résultats ont pour but de montrer les effets des transactions décrites ci-après.

- ***Présentation***

Les informations ci-après concernent un régime à prestations définies financé. Pour simplifier les calculs d'intérêts, toutes les transactions sont supposées effectuées en fin d'exercice. La valeur actualisée de l'obligation et la valeur des actifs du régime étaient respectivement de 1 000 au 1er janvier 20X1.

	20X1	20X2	20X3
Taux d'actualisation en début d'exercice	10,0 %	9,0 %	8,0 %
Taux de rendement attendu des actifs en début d'exercice	12,0 %	11,1 %	10,3 %
Coût des services rendus au cours de l'exercice	130	140	150
Prestations servies	150	180	190
Cotisations payées	90	100	110
Valeur actualisée de l'obligation au 31 décembre	1141	1197	1295
Valeur des actifs du régime au 31 décembre	1092	1109	1093
Durée d'activité moyenne résiduelle (années)	10	10	10

En 20X2, le régime a été modifié pour y englober des prestations complémentaires à compter du 1er janvier 20X2. La valeur actualisée au 1er janvier 20X2 des droits à prestations complémentaires acquis au titre des services rendus avant le 1er janvier 20X2 était de 50 pour les droits à prestations acquis et de 100 pour les droits à prestations non acquis. Au 1er janvier 20X2, l'entreprise estimait à 10 ans la durée moyenne avant que les droits non acquis deviennent acquis ; le coût des services passés résultant des droits à prestations complémentaires non acquis est donc amorti sur 10 ans. Le coût des services passés résultant des droits à prestations complémentaires acquis est comptabilisé immédiatement (paragraphe 6271). L'entreprise choisit de comptabiliser les écarts actuariels selon les dispositions minimales du paragraphe 6262.

- ***Variations de la valeur actualisée de l'obligation et de la valeur des actifs du régime***

La première étape consiste à résumer les variations de la valeur actualisée de l'obligation et de la valeur des actifs du régime, et à s'en servir pour déterminer le montant des écarts actuariels de l'exercice. Ces variations sont les suivantes :

	20X1	20X2	20X3
Valeur actualisée de l'obligation au 1er janvier	1000	1141	1197
Coût financier	100	103	96
Coût des services rendus au cours de l'exercice	130	140	150
Coût des services passés – droits non acquis		30	
Coût des services passés – droits acquis		50	
Prestations servies	(150)	(180)	(190)
Ecart actuariel sur l'obligation (chiffre obtenu par différence)	61	(87)	42
Valeur actualisée de l'obligation au 31 décembre	**1141**	**1197**	**1295**
Valeur des actifs du régime au 1er janvier	1000	1092	1109
Rendement attendu des actifs du régime	120	121	114
Cotisations	90	100	110
Prestations servies	(150)	(180)	(190)
Ecart actuariel sur les actifs du régime (chiffre obtenu par différence)	**32**	**(24)**	**(50)**
Valeur des actifs du régime au 31 décembre	**1092**	**1109**	**1093**

- *Limites du corridor*

L'étape suivante consiste à déterminer les limites du corridor puis à les comparer aux écarts actuariels cumulés non comptabilisés afin de déterminer l'écart actuariel net à comptabiliser. Selon le paragraphe 6261, les limites du corridor sont fixées à la plus grande des deux valeurs ci-après :
a) 10 % de la valeur actualisée de l'obligation avant déduction des actifs du régime ; et

b) 10 % de la valeur des actifs du régime.

Le tableau ci-après indique ces limites, ainsi que les écarts actuariels comptabilisés et non comptabilisés :

	20X1	**20X2**	**20X3**
Profits (pertes) actuariels cumulés non comptabilisés au 1er janvier	140	107	170
Limites du corridor au 1er janvier	100	114	120
Excédent [A]	**40**		**50**
Durée d'activité moyenne résiduelle attendu [B]	10	10	10
Profit (perte) actuariel à comptabiliser [A/B]	4		5
Ecarts actuariels non comptabilisés au 1er janvier	140	107	170
Ecart actuariel de l'exercice - obligation	(61)	87	(42)
Ecart actuariel de l'exercice – actifs du régime	32	(24)	(50)
Sous-total	111	170	78
Ecarts actuariels comptabilisés	(4)		(5)
Ecarts actuariels non comptabilisés au 31 décembre	**107**	**170**	**73**

- *Montants comptabilisés au bilan et au compte de résultat, et analyses connexes*

La dernière étape consiste à déterminer les montants à comptabiliser au bilan et au compte de résultat. Ces montants sont les suivants :

	20X1	20X2	20X3
Valeur actualisée de l'obligation	1141	1197	1295
Valeur des actifs du régime	(1092)	(1109)	(1093)
	49	**88**	**202**
Profits (pertes) actuariels non comptabilisés	107	170	73
Coût des services passés non comptabilisé – droit à prestations non acquis		(20)	(10)
Passif comptabilisé au bilan	**156**	**238**	**265**
Coût des services rendus au cours de l'exercice	130	140	150
Coût financier	100	103	96
Rendement attendu des actifs du régime	(120)	(121)	(114)
(Profit) perte actuariel net comptabilisé au cours de l'exercice	(4)		(5)
Coût des services passés – Droits à prestations non acquis		10	
Coût des services passés – Droits à prestations acquis		50	
Charge comptabilisée dans le compte de résultat	**106**	**182**	**137**

Variations du passif net comptabilisé au bilan :

Passif net à l'ouverture	140	156	238
Charge susmentionnée	106	182	137
Cotisations versées	(90)	(100)	(110)
Passif net à la clôture	**156**	**238**	**265**

Rendement réel sur actifs du régime :

Rendement attendu sur actifs du régime	120	121	114
Profits (pertes) actuariels sur actifs du régime	32	(24)	(50)
Rendement réel sur actifs du régime	**152**	**97**	**64**

7.2 Exemple de regroupement d'information en annexe

L'exemple suivant n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions de l'annexe 1. Il vise à illustrer l'application de ces dispositions et à en préciser le sens. Des extraits de notes annexes indiquent comment les informations à fournir peuvent être regroupées dans le cas d'un grand groupe multinational offrant à son personnel un large éventail d'avantages.

- ***Obligations au titre des avantages du personnel***

Les montants comptabilisés au bilan sont les suivants :

	Régimes de retraite à prestations définies		Couverture médicale postérieure à l'emploi	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Valeur actualisée de l'obligation financée	12310	11772	2819	2721
Valeur des actifs du régime	(11982)	(11188)	(2480)	(2415)
	328	**584**	**339**	**306**
Valeur actualisée de l'obligation non financée	6459	6123	5160	5094
Profits (pertes) actuariels non comptabilisés	(97)	(17)	31	72
Coût non comptabilisé des services passés	(450)	(650)		
Passif net au bilan	**6240**	**6040**	**5530**	**5472**
Montants du bilan :				
Passifs	6451	6278	5530	5472
Actifs	(211)	(238)		
Obligation nette au bilan	**6240**	**6040**	**5530**	**5472**

Les actifs du régime de retraite incluent les actions ordinaires émises par [nom de l'entreprise présentant les états financiers] pour une valeur de 317 (20X1 : 281). Les actifs du régime incluent également les biens immobiliers occupés par [nom de l'entreprise présentant les états financiers] pour une valeur de 200 (20X1 : 185).

Les montants enregistrés dans le compte de résultat sont les suivants :

	Régimes de retraite à prestations définies		Couverture médicale postérieure à l'emploi	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Coût des services rendus au cours de l'exercice	1679	1554	471	411
Intérêts sur l'obligation	1890	1650	819	705
Rendement attendu des actifs du régime	(1392)	(1188)	(291)	(266)
Pertes (profits) actuariels net comptabilisés au titre de l'exercice	90	(187)		
Coût des services passés	200	200		
Pertes (profits) sur réductions et liquidations	221	(47)		
Total porté dans les « frais du personnel »	**2688**	**1982**	**999**	**850**
Rendement réel sur actifs du régime	**1232**	**1205**	**275**	**254**

- ***Variations du passif net comptabilisé au bilan :***

Passif net à l'ouverture	6040	5505	5472	5439
Charge nette comptabilisée dans le compte de résultat	2688	1982	999	850
Cotisations	(2261)	(1988)	(941)	(817)
Différences de change sur les régimes étrangers	(227)	221		
Passifs acquis dans le cadre de regroupements d'entreprises		320		
Passif net à la clôture	**6240**	**6040**	**5530**	**5472**

Les principales hypothèses actuarielles à la date de clôture (exprimées en moyennes pondérées) sont les suivantes :

	20X2	20X1
Taux d'actualisation au 31 décembre	10,0%	9,1%
Rendement attendu des actifs du régime au 31 décembre	12,0%	10,9%
Augmentations futures des salaires	5%	4%
Augmentations futures des retraites	3%	2%
Proportion des membres du personnel optant pour le départ en retraite anticipée	30%	30%
Augmentation annuelle du coût des dépenses de santé	8%	8%
Variations futures des prestations maximums de soins de santé des régimes généraux et obligatoires	3%	2%

Le groupe participe également à un régime à prestations définies au niveau de la branche qui prévoit le paiement de pensions liées aux salaires de fin de carrière, et dont le financement repose sur la répartition. Il n'est pas possible de déterminer la valeur actualisée de l'obligation du groupe ou le coût relatif aux services rendus au cours de l'exercice, car le régime calcule son obligation sur une base sensiblement différente de celle utilisée dans les états financiers de [nom de l'entreprise présentant les états financiers] [décrire cette base]. Sur cette base, les comptes du régime au 30 juin 20X0 font apparaître un passif non financé de 27 525. Le passif non financé se traduira pour les employeurs participant au régime par des paiements futurs. Le régime a environ 75 000 membres dont 5 000 environ sont des membres du personnel en activité ou d'anciens membres du personnel de [nom de l'entreprise présentant les états financiers]. La charge comptabilisée dans le compte de résultat, qui est égale aux cotisations dues pour l'exercice et n'est pas incluse au montant ci-dessus, s'est établie à 230 (20X1 : 215). Les cotisations futures du groupe pourraient augmenter considérablement si d'autres entreprises sortaient du régime.

7.3 Exemple de calcul du plafonnement de l'actif (application du paragraphe 6125 A)

Le paragraphe 6125 de la Norme impose un plafond aux montants des actifs des régimes à prestations définies qui peuvent être comptabilisés.

6125. Le montant déterminé selon le paragraphe 6121 peut être un montant négatif (un actif). L'entreprise doit évaluer l'actif en retenant le plus faible :

a) du montant déterminé selon le paragraphe 6121 (c'est-à-dire l'excédent/l'insuffisance du régime majoré (minoré) de toutes les pertes (gains) non comptabilisés ; et

b) du montant net :

i. des pertes actuarielles non comptabilisées et du coût des services passés non comptabilisés (voir paragraphes 6261, 6262 et 6271) ; et

ii. de la valeur actualisée de tout avantage économique sous forme de remboursements au régime ou de diminutions des cotisations futures au régime. La valeur actualisée de ces avantages économiques doit être déterminée en utilisant le taux d'actualisation indiqué au paragraphe 6241.

En l'absence du paragraphe 6125A (voir ci-après), l'application du paragraphe 6125(b)(i) a les conséquences suivantes : parfois le fait de différer la comptabilisation d'une perte actuarielle (gain) lors de la valorisation du montant prévu au paragraphe 6121 conduit à comptabiliser un produit (une perte) dans le compte de résultat.

L'exemple suivant illustre les effets du paragraphe 6125, si l'on fait abstraction du paragraphe 6125A. L'exemple suppose que les procédures comptables de l'entreprise ne prévoient pas de comptabiliser les gains et pertes actuariels se situant à l'intérieur du corridor et prévoient l'amortissement des gains et pertes se situant à l'extérieur du corridor. (Que le corridor soit utilisé ou non n'est pas important. Le problème peut survenir dans toutes les situations où des comptabilisations sont différées en application du paragraphe 6121.)

Exemple 1

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= le plus petit de D ou E	G
Année	Excédent du régime	Avantages économiques disponibles (paragraphe 6125(b)(ii)	Pertes non comptabilisées (en vertu du paragraphe 6121)	Paragraphe 6121	Paragraphe 6125(b)	Plafond des actifs c.a.d actifs comptabilisés	Profit reconnu en année 2
1	100	0	0	100	0	0	
2	70	0	30	100	30	30	30

A la fin de l'année 1, il y a un excédent de 100 dans le régime (colonne A du tableau), mais aucun avantage économique disponible pour l'entreprise, soit sous forme de remboursement soit de réduction des cotisations futures3 (colonne B). Il n'existe aucun produit ou charge non comptabilisé en vertu du paragraphe 6121 (colonne C). Donc, si les actifs ne sont pas plafonnés, un actif de 100 sera comptabilisé, en application du paragraphe 6121 (colonne D). Le plafond des actifs défini au paragraphe 6125 réduit les actifs à zéro (colonne F).

3en fonction des conditions actuelles du régime

En année 2, une perte actuarielle du régime de 30 réduit l'excédent de 100 à 70 (colonne A), la comptabilisation de celle-ci est différée en application du paragraphe 6121 (colonne C). Donc, si les actifs ne sont pas plafonnés, un actif de 100 (colonne D) sera comptabilisé. Le plafond des actifs, en l'absence du paragraphe 6125A, serait de 30 (colonne E). Un actif de 30 serait comptabilisé (colonne F), donnant lieu à la comptabilisation en résultat d'un produit, alors même qu'il résulte de la diminution d'un excédent dont l'entreprise ne peut pas bénéficier.

Un effet contre-intuitif similaire peut survenir avec des gains actuariels (dans la mesure où ils réduisent des pertes actuarielles cumulées non comptabilisées).

- ***Paragraphe 6125A***

Le paragraphe 6125 A interdit la comptabilisation d'un produit (charge) qui provient seulement du coût des services passés et de pertes actuarielles (gain).

6125A. L'application du paragraphe 6125 ne doit pas conduire à ce qu'un gain soit comptabilisé seulement comme résultat d'une perte actuarielle ou du coût des services passés dans l'exercice, ou qu'une perte soit comptabilisée seulement comme résultat d'un gain actuariel de l'exercice. L'entreprise doit donc comptabiliser immédiatement selon le paragraphe 6121 les montants suivants, dans la mesure où ils surviennent alors que les actifs des régimes à prestations définies sont déterminés selon les dispositions du paragraphe6125 (b) :

a) les pertes actuarielles nettes de l'exercice et le coût des services passés de l'exercice dans la mesure où ils excèdent la diminution de la valeur actualisée des avantages économiques précisés au paragraphe 6125(b)(ii). Si la valeur actualisée des avantages économiques ne varie pas ou si elle augmente, la totalité de la perte actuarielle nette de l'exercice et le coût des services passés de l'exercice doivent être comptabilisés immédiatement en vertu du paragraphe 6121.

b) les gains actuariels nets de l'exercice après déduction du coût des services passés de l'exercice dans la mesure où ils excèdent l'augmentation de la valeur actualisée des avantages économiques précisés au paragraphe 6125(b)(ii). Si la valeur actualisée des avantages économiques ne varie pas ou si elle diminue, la totalité du gain actuariel net de l'exercice sous déduction du coût des services passés de l'exercice doit être immédiatement comptabilisé en vertu du paragraphe 6121.

- ***Exemples***

Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 6125A. Comme ci-dessus, il est supposé que les procédures comptables de l'entreprise ne prévoient pas de comptabiliser les profits et pertes actuariels se situant à l'intérieur du corridor et prévoient l'amortissement des gains et pertes se situant à l'extérieur du corridor. Par souci de simplicité, l'exemple ne tient pas compte de l'amortissement périodique des produits et charges extérieurs au corridor non comptabilisés.

Exemple 1 suite – Ajustement en cas de pertes actuarielles et d'absence de changement dans les avantages économiques disponibles

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= le plus petit de D ou E	G
Année	Excédent du régime	Avantages économiques disponibles (paragraphe 6125(b)(ii)	Pertes non comptabilisées (en vertu du paragraphe 6121)	Paragraphe 6121	Paragraphe 6125(b)	Plafond des actifs c.a.d actifs comptabilisés	Profit reconnu en année 2
1	100	0	0	100	0	0	
2	70	0	0	70	0	0	0

La situation factuelle est décrite dans l'exemple 1 ci-dessus. Lorsque l'on applique le paragraphe 6125A, il n'y a pas de changement dans les avantages économiques disponibles pour l'entreprise (Le terme « avantages économiques disponibles pour l'entreprise est utilisé pour parler des avantages économiques ouvrant droit à la comptabilisation prévue par le paragraphe 6125(b)(ii)), aussi la totalité de la perte actuarielle de 30 est comptabilisée immédiatement en vertu du paragraphe 6121 (colonne D). Le plafond des actifs reste à zéro (colonne F) et aucun produit n'est comptabilisé.

En fait, la perte actuarielle de 30 est comptabilisée immédiatement, mais compensée par la réduction dans les effets du plafonnement des actifs.

	Actifs du bilan selon le paragraphe 6121 (colonne D ci-dessus)	Effet du plafonnement des actifs	Plafond des actifs (colonne F ci-dessus)
Année 1	100	(100)	0
Année 2	70	(70)	0
Produit/charge	(30)	30	0

Dans l'exemple ci-dessus, il n'y a pas de changement dans la valeur actualisée des avantages économiques disponibles pour l'entreprise. L'application du paragraphe 6125A devient plus complexe lorsqu'il y a des changements dans la valeur actualisée des avantages économiques disponibles, comme illustré dans l'exemple suivant.

Exemple 2 – Ajustement en cas de pertes actuarielles et de diminution des avantages économiques disponibles

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= le plus petit de D ou E	G
Année	Excédent du régime	Avantages économiques disponibles (paragraphe 6125(b)(ii)	Pertes non comptabilisées (en vertu du paragraphe 6121)	Paragraphe 6121	Paragraphe 6125(b)	Plafond des actifs c.a.d actifs comptabilisés	Profit reconnu en année 2
1	60	30	40	100	70	70	
2	25	20	50	75	70	70	0

A la fin de l'année 1, il y a un excédent de 60 dans le régime (colonne A) et des avantages économiques disponibles pour l'entreprise de 30 (colonne B). Les pertes non comptabilisées en vertu du paragraphe 6121 s'élèvent à 40 (colonne C). Aussi, s'il n'y avait pas de plafonnement des actifs, un actif de 100 serait comptabilisé (colonne D). Le plafonnement des actifs réduit les actifs à 70 (colonne F).*

** L'application du paragraphe 6125A autorise la comptabilisation des produits et charges qui ont été différés en vertu du paragraphe 6121 et, donc de les inclure dans le calcul du plafonnement des actifs. Par exemple, les pertes actuarielles cumulées non comptabilisées qui se sont accumulées, alors que le montant spécifié au paragraphe 6125(b) n'est pas plus faible que le montant spécifié au paragraphe 6121, ne seront pas comptabilisées immédiatement au moment où le montant spécifié au paragraphe 6125(b) devient plus faible. A la place, leur comptabilisation sera différée en phase avec les principes comptables de l'entreprise. Les pertes cumulées non comptabilisées de cet exemple sont des pertes dont la comptabilisation est différée même si le paragraphe 6121 s'applique.*

En année 2, une perte actuarielle de 35 dans le régime réduit l'excédent de 60 à 25 (colonne A). Les avantages économiques disponibles pour l'entreprise baissent de 10, passant de 30 à 20 (colonne B). En application du paragraphe 6125A, la perte actuarielle de 35 est analysée ainsi :

- *Perte actuarielle égale à la réduction des avantages économiques 10*
- *Perte actuarielle excédant la réduction des avantages économiques 25*

En accord avec le paragraphe 6125A, les 25 de la perte actuarielle sont comptabilisés immédiatement en application du paragraphe 6121 (colonne D). La réduction dans les avantages économiques de 10 est incluse dans les pertes cumulées non comptabilisées qui augmentent à 50 (colonne C). Donc, le plafond des actifs reste aussi à 70 et aucun produit n'est comptabilisé.

En fait, la perte actuarielle de 25 est comptabilisée immédiatement, mais elle est compensée par la réduction dans les effets du plafonnement des actifs.

	Actifs du bilan selon le paragraphe 6121 (colonne D ci-dessus)	Effet du plafonnement des actifs	Plafond des actifs (colonne F ci-dessus)
Année 1	100	(30)	70
Année 2	75	(5)	70
Produit/charge	(25)	25	0

Exemple 3 – ajustement dans le cas de gains actuariels et de diminution des avantages économiques disponibles pour l'entreprise

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= le plus petit de D ou E	G
Année	Excédent du régime	Avantages économiques disponibles (paragraphe 6125(b)(ii)	Pertes non comptabilisées (en vertu du paragraphe 6121)	Paragraphe 6121	Paragraphe 6125(b)	Plafond des actifs c.a.d actifs comptabilisés	Profit reconnu en année 2
1	60	30	40	100	70	70	
2	110	25	40	150	65	65	(5)

A la fin de l'année 1, il y a un excédent dans le régime de 60 (colonne A) et des avantages économiques disponibles pour l'entreprise de 30 (colonne B). Il y a également des pertes non comptabilisées de 40 en vertu du paragraphe 6121 qui sont survenues avant que le plafonnement des actifs n'ait pris effet (colonne C). Aussi, s'il n'y avait pas de plafonnement des actifs, un actif de 100 aurait été comptabilisé (colonne D). Le plafonnement des actifs limite les actifs à 70 (colonne F).

En année 2, un gain actuariel de 50 dans le régime accroît l'excédent de 60 à 110 (colonne A). Les avantages économiques disponibles pour l'entreprise diminuent de 5 (colonne B). En application du paragraphe 6125A, il n'y a aucune augmentation des avantages économiques disponibles pour

l'entreprise. Donc, la totalité du gain actuariel de 50 est comptabilisée immédiatement en vertu du paragraphe 6121 (colonne D) et les pertes cumulées non comptabilisées en vertu du paragraphe 6121 restent à 40 (colonne C). Le plafond des actifs décroît à 65 en raison de la diminution des avantages économiques. Cette diminution n'est pas une perte actuarielle telle que définie par l'annexe 1, et n'est donc pas éligible à une comptabilisation différée.

En fait, le gain actuariel de 50 est comptabilisé immédiatement, mais est (plus que) compensée par la diminution des effets du plafonnement des actifs.

	Actifs du bilan selon le paragraphe 6121 (colonne D ci-dessus)	Effet du plafonnement des actifs	Plafond des actifs (colonne F ci-dessus)
Année 1	100	(30)	70
Année 2	150	(85)	65
Produit/charge	50	(55)	(5)

Dans les deux exemples 2 et 3, il y a une diminution des avantages économiques disponibles pour l'entreprise. Cependant, dans l'exemple 2, aucune perte n'est comptabilisée, alors que dans l'exemple 3 une perte est comptabilisée. Cette différence de traitement concorde avec le traitement des changements de la valeur actualisée des avantages économiques avant l'introduction du paragraphe 6125A. Le but du paragraphe 6125A est uniquement d'éviter que des gains (pertes) soient comptabilisés en raison du coût des services passés ou des pertes actuarielles (gains). Autant que possible, toutes les autres conséquences de la comptabilisation différée et du plafonnement des actifs restent inchangées.

Exemple 4 – ajustement dans un exercice au cours duquel le plafonnement des actifs cesse de produire un effet

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= le plus petit de D ou E	G
Année	Excédent du régime	Avantages économiques disponibles (paragraphe 6125(b)(ii)	Pertes non comptabilisées (en vertu du paragraphe 6121)	Paragraphe 6121	Paragraphe 6125(b)	Plafond des actifs c.a.d actifs comptabilisés	Profit reconnu en année 2
1	60	25	40	100	65	65	
2	(50)	0	115	65	115	65	0

A la fin de l'année 1, il y a un excédent de 60 dans le régime (colonne A) et des avantages économiques disponibles pour l'entreprise de 25 (colonne B). Il y a des pertes non comptabilisées de 40 en application du paragraphe 6121 qui sont survenues avant que le plafonnement des actifs produise des effets (colonne C). Aussi, s'il n'y avait pas de plafonnement des actifs, un actif de 100 devrait être comptabilisé (colonne D). Le plafonnement des actifs limite les actifs à 65 (colonne F).
En année 2, une perte actuarielle de 110 dans le régime fait passer l'excédent de 60 à un déficit de 50 (colonne A). Les avantages économiques du régime disponibles pour l'entreprise diminuent de 25 à 0 (colonne B). Pour appliquer le paragraphe 6125A, il est nécessaire de déterminer le montant des pertes actuarielles survenues alors que les actifs des régimes à prestations définies sont déterminés en accord avec le paragraphe 6125(b). Une fois que l'excédent devient un déficit, le montant déterminé par le paragraphe 6121 est plus petit que le total net du paragraphe 6125(b). Aussi, les pertes actuarielles qui surviennent tandis que les actifs des régimes à prestations définies sont déterminés en accord avec le paragraphe 6125(b), est la perte qui réduit l'excédent à 0, c'est-à-dire 60. La perte actuarielle est, donc analysée ainsi :

Perte actuarielle qui survient tandis que les actifs du régime à prestations définies sont mesurés en vertu du paragraphe 6125(b) :

Perte actuarielle qui égale la réduction dans les avantages économiques	25
Perte actuarielle qui excède la réduction des avantages économiques	35
	60
Perte actuarielle qui survient tandis que les actifs du régime à prestations définies sont mesurés en vertu du paragraphe 6121	50
Total des pertes actuarielles	**110**

En accord avec le paragraphe 6125A, un montant de 35 de la perte actuarielle est comptabilisé immédiatement en vertu du paragraphe 6121 (colonne D) ; un montant de 75 (25+50) de la perte actuarielle est inclus dans les pertes cumulées non comptabilisées qui augmentent à 115 (colonne C). Le montant déterminé en application du paragraphe 6121 devient 65 (colonne D) et en application du paragraphe 6125(b) devient 115 (colonne E). L'actif comptabilisé est le plus petit des deux, c'est-à-dire 65 (colonne F), et aucun gain ou perte n'est comptabilisé (colonne G).
En fait, une perte actuarielle de 35 est comptabilisée immédiatement, mais compensée par la réduction dans les effets du plafonnement des actifs.

	Actifs au bilan selon le paragraphe 6121 (colonne D ci-dessus)	Effet du plafonnement des actifs	Plafond des actifs (colonne F ci-dessus)
Année 1	100	(35)	65
Année 2	65	0	65
Profit/perte	(35)	35	0

Notes :
1 – En appliquant le paragraphe 6125A dans des situations d'augmentation de la valeur actuarielle des avantages économiques disponibles pour l'entreprise, il est important de se souvenir que la valeur actuarielle des avantages économiques disponibles ne peut pas être supérieure aux excédents du plan6
6L'exemple à la suite du paragraphe 6127 est corrigé de manière que la valeur actualisée des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendues soit égale à l'excédent du régime de 90 (plutôt que 100), qui conduit à une correction supplémentaire dans la limite de 270 (au lieu de 280).

2 – En pratique, l'amélioration des prestations a souvent pour résultat un coût des services passés et l'augmentation attendue des cotisations futures en raison de l'augmentation du coût des services des années futures. L'augmentation des cotisations futures attendues peut accroître les avantages économiques disponibles pour l'entreprise sous la forme de diminutions attendues de ses futures cotisations. L'interdiction de comptabiliser un gain seulement comme résultat du coût des services passés dans l'exercice n'empêche pas de comptabiliser un gain dû à un accroissement des avantages économiques. De la même façon, un changement dans les hypothèses actuarielles qui cause une perte actuarielle peut aussi augmenter les cotisations futures attendues, et donc les bénéfices disponibles pour l'entreprise sous la forme de réductions attendues des futures contributions. Une fois encore, l'interdiction de comptabiliser un gain seulement comme résultat d'une perte actuarielle de l'exercice n'empêche pas la comptabilisation d'un gain dû à une augmentation des avantages économiques.

Recommandation n° 2003-R.01 du 1er avril 2003 (Section 7 et 8)

Section 7 - Autres avantages à long terme

71 - Les autres avantages à long terme sont, par exemple :
a) les absences rémunérées de longue durée, telles que les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques ;
b) les jubilés ou autres avantages liés à l'ancienneté ;
c) les indemnités d'incapacité de longue durée ;
d) l'intéressement et les primes à payer douze mois ou plus, après la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont effectué les services correspondants ; et
e) les rémunérations différées versées douze mois ou plus, après la fin de l'exercice au cours duquel elles ont été acquises.
72 - Habituellement, l'évaluation des autres avantages à long terme n'est pas soumise au même degré d'incertitude que celle des avantages postérieurs à l'emploi. De plus, l'introduction ou la modification des autres avantages à long terme génère rarement un coût important au titre des services passés. C'est pour ces différentes raisons que la présente recommandation impose une méthode simplifiée de comptabilisation des autres avantages à long terme. Cette méthode diffère sur les points suivants de celle imposée pour les avantages postérieurs à l'emploi :
a) les écarts actuariels sont comptabilisés immédiatement et aucun corridor n'est appliqué ; et
b) l'ensemble du coût des services passés est comptabilisé immédiatement.
7.1 - Comptabilisation et évaluation
711 - Le montant comptabilisé au passif pour les autres avantages à long terme doit être égal au total de :
a) la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (voir paragraphe 6211) ;
b) diminuée, le cas échéant, de la valeur de marché à la date de clôture des actifs du régime utilisés directement pour éteindre l'obligation (voir paragraphes 6311-6313).
Pour évaluer ce passif, l'entreprise doit appliquer les paragraphes 611-6259, à l'exclusion des paragraphes 6121 et 6131.
712 - Sauf si une autre disposition comptable impose ou autorise leur incorporation dans le coût d'un actif, l'entreprise doit, pour les autres avantages à long terme, comptabiliser en charges ou (sous réserve du paragraphe 6125) en produits, le total des montants ci-dessous :
a) le coût des services rendus au cours de l'exercice (voir paragraphes 621-625) ;
b) le coût financier (voir paragraphe 6245) ;
c) le rendement attendu des actifs du régime (voir paragraphes 6331-6333) et de tout droit à remboursement comptabilisé à l'actif (voir paragraphe 6321) ;
d) les écarts actuariels qui doivent être comptabilisés immédiatement et en totalité ;
e) le coût des services passés, qui doit être comptabilisé immédiatement et en totalité ; et
f) l'effet de toute réduction ou liquidation (voir paragraphes 651 et 652).
713 - L'incapacité de longue durée est une forme d'avantage à long terme. Si le niveau de l'indemnité dépend de la durée du service, une obligation est générée lorsque le service est rendu. L'évaluation de cette obligation reflète la probabilité qu'un règlement sera effectué, et ce, sur une certaine durée. Si le niveau de l'indemnité est le même pour tous les membres du personnel frappés d'incapacité quelle que soit la durée de leur service, le coût attendu de cet avantage est comptabilisé lorsque l'événement à l'origine de l'incapacité à long terme a lieu.
7.2 - Informations à fournir
721 - Si la présente recommandation n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les autres avantages à long terme, d'autres dispositions comptables peuvent imposer de fournir certaines informations. Par exemple, 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 (art. 112-4 du présent règlement). Lorsqu'une disposition légale ou réglementaire l'impose, l'entreprise doit fournir des informations sur les autres avantages à long terme dont bénéficient ses principaux dirigeants.

Section 8 - Indemnités de rupture de contrat de travail

81 La présente recommandation traite ces indemnités séparément des autres avantages du personnel car l'événement qui génère l'obligation n'est pas l'activité du membre du personnel mais au contraire sa cessation d'activité.

8.1 - Comptabilisation

811 - Une entreprise doit comptabiliser les indemnités de rupture de contrat de travail au passif et en charges si et seulement si elle est manifestement engagée :

a) à mettre fin au contrat de travail d'un ou de plusieurs membres du personnel avant l'âge normal de leur départ en retraite ; ou

b) à accorder des indemnités de rupture de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires.

812 - Une entreprise est manifestement engagée à mettre fin à un contrat de travail si et seulement si elle a un plan formalisé et détaillé de licenciement sans possibilité réelle de se rétracter. Ce plan doit indiquer, au minimum :

a) l'implantation, la fonction et le nombre approximatif de personnes pour lesquelles il doit être mis fin au contrat de travail ;

b) les indemnités de rupture de contrat de travail prévues pour chaque fonction ou classification professionnelle ; et

c) la date à laquelle le plan sera mis en œuvre. La mise en œuvre doit débuter dès que possible et sa durée doit être telle que des changements importants du plan ne soient pas probables.

813 - Une entreprise peut se trouver engagée, par la législation, par des accords contractuels ou d'autres accords passés avec son personnel ou ses représentants ou par une obligation implicite, basée sur des pratiques commerciales, sur la coutume ou sur un désir d'équité, d'effectuer des paiements (ou d'accorder d'autres avantages) aux membres du personnel lorsqu'elle met fin à leur contrat de travail. Ces paiements sont des indemnités de rupture de contrat de travail. Il s'agit généralement de montants forfaitaires mais ces indemnités peuvent inclure également :

a) une amélioration des prestations de retraite ou d'autres prestations postérieures à l'emploi, soit indirectement par l'intermédiaire d'un plan d'avantages du personnel, soit directement; et

b) le versement du salaire jusqu'à la fin du préavis si le membre du personnel n'effectue plus de services assurant à l'entreprise des avantages économiques.

814 - Certaines prestations sont à payer quelle que soit la raison du départ du membre du personnel. Leur paiement est certain (sous réserve d'éventuelles conditions d'acquisition des droits ou de service minimum) mais la date de leur paiement est incertaine. Bien que ces prestations soient appelées, dans certains pays, indemnités de licenciement ou primes de licenciement, ce sont des prestations postérieures à l'emploi et non pas des indemnités de fin de contrat de travail, et l'entreprise les comptabilise comme telles. En cas de rupture délibérée du contrat de travail à la demande du membre du personnel, certaines entreprises payent un montant de prestations moins élevé (il s'agit alors, en substance, d'une prestation postérieure à l'emploi) que dans le cas d'une résiliation involontaire à l'initiative de l'entreprise. L'indemnité complémentaire à payer en cas de résiliation non volontaire est une indemnité de fin de contrat de travail.

815 - Les indemnités de rupture de contrat de travail ne confèrent pas à l'entreprise d'avantages économiques futurs et doivent être immédiatement comptabilisées en charges.

816 - Lorsqu'une entreprise comptabilise des indemnités de fin de contrat de travail, elle peut également devoir prendre en compte une réduction des prestations de retraite ou des autres avantages du personnel (voir paragraphe 651).

8.2 - Evaluation

821 - Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont exigibles plus de douze mois après la date de clôture, elles doivent être actualisées, par application du taux d'actualisation indiqué au paragraphe 6241.

822 - Dans le cas d'une offre faite pour encourager les départs volontaires, l'évaluation des indemnités de rupture de contrat de travail doit s'effectuer sur la base du nombre attendu de personnes qui accepteront l'offre.

8.3 - Informations à fournir

831 - Lorsqu'il y a incertitude sur le nombre de personnes qui accepteront une offre d'indemnités de rupture de contrat de travail, il existe un passif éventuel. Conformément aux articles 322-1 et suivants, une entreprise doit fournir des informations sur ce passif éventuel à moins que l'éventualité de la perte ne soit lointaine.

832 -Les indemnités de rupture de contrat de travail peuvent générer une charge devant faire l'objet d'une information en annexe, conformément aux dispositions de l'article 112-4.

833 - Lorsqu'une disposition légale ou réglementaire l'impose, une entreprise fournit des informations sur les indemnités de rupture de contrat de travail dues à ses principaux dirigeants.

Section 5 – Coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site

Avis CU n° 2005-H du 6 décembre 2005 relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site

1 – Textes applicables

- *Cout d'acquisition : art. 213-8*
- *Passif : art. 321-1/1*
- *Obligation – dégradation immédiate/progressive : § 5.9 de l'annexe de l'avis n° 2000-01 du 20 avril 2000*

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

- *Dégradation immédiate (obligation de démantèlement d'une plate-forme pétrolière ou d'une centrale nucléaire ; obligation de décontamination) : Dès la réalisation de l'installation, l'obligation existe et la sortie de ressources est inéluctable. Un passif doit donc être constaté en contrepartie d'une charge dès la réalisation de l'installation ; le cas échéant, un actif est constaté pour ce montant conformément aux règles de comptabilisation des actifs.*
- *Dégradation progressive (exploitation d'une carrière) : La sortie de ressources est liée à la dégradation du site au fur et à mesure de son exploitation. A la date de clôture, l'obligation n'entraîne pas de sortie probable de ressources pour la partie du site qui n'est pas exploitée, donc dégradée. En conséquence, un passif doit être constaté à hauteur du montant des travaux correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice. La contrepartie est un coût de production ».*

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

- *Conditions de comptabilisation*

Art. 322-1, 322-2 et 322-4

- *Passif éventuel*

Art. 321-6

- *Évaluation des provisions*

Art. 323-2 et art. 323-8

2 - Champ d'application

En application de l'article 213-8 et pour éviter toute ambiguïté, il est proposé d'utiliser les termes de ***«remise en état de site»*** *au lieu de «restauration de site». De même, il est précisé que dans le corps du texte, l'expression utilisée « d'actifs ou coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site » correspond aux éléments du coût d'acquisition ou de production représentatifs du coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site.*
Ce coût est la contrepartie de la provision pour démantèlement, enlèvement ou remise en état de site constatée au passif et constituée en application des dispositions de l'article 321-1/1 et décrite au § 5.9 de l'annexe de l'avis CNC n° 2000- 01 du 20 avril 2000.
L'obligation de constater un passif résulte de la loi, d'un règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité.
Deux situations sont à distinguer selon que la dégradation relative à l'exploitation du site est immédiate ou progressive.

2.1 - Distinction dégradation immédiate/dégradation progressive

La comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site à l'actif en contrepartie de la constatation de la provision au passif n'est requise qu'en cas de dégradation immédiate.
En effet, ***dès la réalisation de l'installation, du fait même de la construction ou de la mise en service,***

l'obligation existe et la sortie de ressources est inéluctable, quel que soit le niveau d'exploitation de l'installation ou du site concerné.

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

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

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

2.2 - Conditions de comptabilisation d'une provision

Conformément aux dispositions des articles 322-1 et 322-2, la comptabilisation d'une provision pour démantèlement, enlèvement, ou remise en état de site suppose la réunion des trois conditions suivantes :

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

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

- *Dégradation immédiate*

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

En cas de changement de réglementation, l'obligation nouvelle doit être prise en compte dès qu'elle répond aux conditions de comptabilisation des articles 322-1 et 322-2, de manière prospective, c'est-à-dire que la provision est évaluée à la date de naissance de la nouvelle obligation et est comptabilisée en contrepartie de cette provision à l'actif pour le même montant. Le complément de coût ainsi comptabilisé est amorti de manière prospective.

- *Dégradation progressive*

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

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

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

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

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

Les estimations peuvent s'avérer difficiles quand les obligations de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état de site portent sur des actifs dont la durée de vie ne peut être déterminée comme pour un terrain par exemple.
Conformément à l'article 322-4, aucune provision ne sera comptabilisée, « dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante ». Dans ce cas l'obligation constitue un passif éventuel au sens de l'article 321-6.

3 – Evaluation

3.1 - Évaluation initiale
Comme indiqué ci-dessus, conformément à l'article 213-8 « Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué … de l'estimation initiale des coûts de ***démantèlement, d'enlèvement et de restauration*** *du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue,… »*
Ainsi, à la date de comptabilisation initiale, le coût d'acquisition comprend un coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site, évalué dans les mêmes conditions que le passif dont il est la contrepartie, en application de l'article 323-2 : « Les provisions pour risques et charges sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation ».
Il convient de retenir la meilleure estimation de la sortie de ressources attendue au titre du démantèlement, de l'enlèvement et la remise en état de site, prenant en compte l'ensemble des obligations incombant à l'entreprise à cette date en application des dispositions des articles 323-3, 323-6 et 323-7.
Ainsi, l'actif enregistré en contrepartie de la provision pour démantèlement, enlèvement et remise en état, est évalué de la même façon que le passif et comprend les coûts directement nécessaires à l'extinction de l'obligation. Il en sera ainsi, par exemple des coûts directement attribuables aux opérations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site proprement dites qu'elles soient réalisées par l'entreprise elle-même ou par des prestataires externes, y compris les études préalables d'estimation de faisabilité et préparation.
Le choix des méthodes de démantèlement ou de remise en état de site aura une incidence sur l'évaluation de la provision. Lorsque plusieurs méthodes sont possibles, l'entreprise doit retenir l'estimation résultant du scénario le plus probable.
De manière générale, les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des coûts nécessaires à l'extinction de l'obligation (évolution attendue de la technologie ou des coûts) doivent être pris en compte dans l'estimation des provisions lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront. L'effet d'une nouvelle législation possible est pris en compte dans l'évaluation de l'obligation existante lorsque des indices objectifs suffisants existent qu'une promulgation de cette législation est quasiment certaine.
En cas de révision postérieure du montant estimé, le changement est pris en compte de manière prospective (cf. 3.4).

3.2 - Évaluation brute hors remboursements attendus
En application du principe de non-compensation des actifs et des passifs, lorsqu'un tiers s'est engagé à rembourser tout ou partie des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation, le montant de la provision ne peut pas être compensé avec le montant d'un remboursement attendu (Cf. article 323-8 précité). La provision traduisant l'obligation doit être comptabilisée en totalité au passif et une créance est comptabilisée distinctement à l'actif, si et seulement si, il est quasiment certain que l'entreprise sera remboursée de ses dépenses. Le montant de la créance ne peut excéder le montant de la provision.
Les modalités de comptabilisation en cas de prise en charge totale ou partielle des coûts de démantèlement ou de remise en état par un tiers sont détaillées ci-après au paragraphe 4.

3.3 - Actualisation

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

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

(i) Détermination du taux d'actualisation

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

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

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

(ii) Détermination des décaissements futurs

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

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

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

3.4 - Changements d'estimation

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

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

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

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

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

Le montant amortissable de l'actif ainsi modifié (à la hausse ou à la baisse) est amorti de manière prospective en fonction de sa durée d'utilisation. Par conséquent, une fois que l'actif correspondant a atteint le terme de son utilisation, toutes les variations ultérieures du passif doivent être comptabilisées en résultat au fur et à mesure qu'elles se produisent.
Si l'ajustement conduit à une diminution de la valeur nette comptable de l'actif concerné, le montant éventuellement déduit du coût total de l'actif, y compris de l'actif de démantèlement ne doit pas excéder sa valeur nette comptable. Cette reprise de provision analysée comme une dépréciation dans les comptes individuels, au sens des articles 214-16 à 214-19, doit être imputée en priorité sur l'actif de démantèlement et pour le coût résiduel sur l'actif sous-jacent. Cette dépréciation réduit d'autant le montant amortissable sur la durée restant à courir. Si une diminution du passif excède la valeur nette comptable de l'actif total, l'excédent doit être immédiatement comptabilisé en résultat.

3.5 - Évaluation ultérieure – Amortissements
En application des dispositions de l'article 213-8 (3ème tiret), les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site « font l'objet [dans les comptes individuels] d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode ».
Par ailleurs, l'assemblée plénière du CNC du 27 octobre 2004 a précisé « que ces coûts feront l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée (calquée sur la durée d'exploitation ou de production de l'actif) que pour son mode linéaire ».
Toutefois, quand l'actif sous-jacent est amorti selon le mode des unités de production, ce dernier peut être retenu pour l'actif de démantèlement.

4 - Modalités de comptabilisation en cas de prise en charge totale ou partielle des coûts de démantèlement ou de remise en état de site par un tiers
Les coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état de site peuvent, dans certaines situations, être pris totalement ou partiellement en charge par un tiers (par exemple un client), sans que l'entreprise soit dégagée même partiellement de son obligation légale, contractuelle ou implicite de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état. L'entreprise titulaire de l'obligation comptabilise la totalité du passif de démantèlement et constate un actif de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état à concurrence de la quote-part de démantèlement qui lui incombe.
La différence, i.e. la quote-part des coûts de démantèlement prise en charge par un tiers, sera constatée sous forme de créance à l'actif. Cette dernière sera comptabilisée selon les modalités du contrat, quand le remboursement de la part du tiers est certain dans son principe et dans son montant. Cette créance doit être actualisée dès lors que l'effet de l'actualisation est significatif et que l'actualisation du passif sera rendue obligatoire ou est déjà appliquée.
Concernant l'incidence au niveau du compte de résultat :
- *la charge d'amortissement porte sur la quote-part de démantèlement restant à la charge de l'entreprise et comptabilisée comme un élément du coût de l'actif concerné ;*
- *la charge financière de désactualisation porte sur la totalité du passif comptabilisé ;*
- *les produits financiers générés par la créance du fait de son actualisation sont enregistrés en résultat financier.*

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

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

5.2 - Compte de résultat

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

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

5.3 - Informations à donner en annexe

Informations requises concernant la provision pour coût de démantèlement :

- *Informations quantitatives prévues à l'article 831-2/4 : augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation*
- *Informations qualitatives : brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant ; indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties ; principales hypothèses retenues concernant des événements futurs; en cas d'actualisation des provisions, mention de l'hypothèse retenue en matière de taux d'actualisation ; montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de la créance qui a été comptabilisée pour ce remboursement attendu.*

Informations requises concernant les passifs éventuels prévus à l'article 831-2/4 précité

Rappel des informations requises concernant les immobilisations corporelles prévues à l'article 831-2/3

Information sur la méthode comptable retenue pour les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de sites, cf. 831-2/2.

Note de présentation de l'avis CU n° 2005-H relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site

- ***Champ d'application***

Les éléments du coût d'acquisition ou de production d'une immobilisation corporelle représentatifs des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site (dénommés actifs ou coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site dans l'avis) représentant la contrepartie des provisions constituées en vertu des règles existantes sur les passifs, dès lors que ces provisions sont destinées à couvrir des obligations de dégradation immédiate ; il peut s'agir par exemple des opérations suivantes, sans que cette liste soit exhaustive :

- *Le démantèlement touche les grandes installations de type centrale nucléaire, plate-forme pétrolière et plus généralement toutes les constructions qui entraînent une dégradation immédiate ;*
- *L'enlèvement concerne l'enlèvement des éléments démantelés et des déchets pollués ou non ;*
- *La remise en état de site vise à redonner au site son aspect initial ou un aspect naturel, sur un sol dépollué ou décontaminé selon le cas.*

Selon les situations, l'expression « démantèlement » peut recouvrir également les opérations de décontamination du terrain et d'enlèvement ainsi que la remise en état du site qui peuvent être réalisées de manière échelonnée dans le temps ou non.

La distinction dégradation immédiate ou dégradation progressive est essentielle, et requiert une analyse au cas par cas des obligations concernées.

- ***Prise en compte des coûts par un fonds de gestion dédié ou par une assurance***

L'objet des fonds dédiés au démantèlement et à la remise en état de site, est de séparer (cantonner) les actifs destinés à financer pour partie ou en totalité les coûts de démantèlement. Les fonds peuvent être constitués par un seul ou plusieurs contributeurs.

Le droit d'accès de l'entreprise « contributrice » aux actifs du fonds est limité. Elle ne peut pas bénéficier de la distribution du surplus éventuel constaté après remboursement du coût de démantèlement.

L'entreprise contributrice doit comptabiliser l'intégralité de son obligation au passif et comptabiliser séparément sa participation dans le fonds.
L'entreprise contributrice doit comptabiliser le droit de recevoir le remboursement du fonds évalué au plus bas :

- *du montant de l'obligation de démantèlement comptabilisée ;*
- *et de la part de l'entreprise contributrice de la juste valeur des actifs nets du fonds attribuable à ses membres.*

Les variations de la valeur comptable du droit à recevoir un remboursement, autres que les contributions versées au fonds et les paiements en provenance du fonds, doivent être comptabilisées en résultat de la période au cours de laquelle ces variations surviennent.

- ***Coûts de déménagement***

Lorsqu'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.

- ***Garantie donnée au client***

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.

- ***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.

- ***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.

- ***Caution donnée***

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.

- ***Procès ou litige***

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.

- ***Grosses réparations***

Deux catégories de programmes pluriannuels de grosses réparations sont distinguées :

- *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. 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.*

- ***Obligation de mise en conformité à de nouvelles normes***

Une obligation nouvelle de mise en conformité s'accompagne généralement 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.

Annexe au Titre III

Note de présentation de l'avis CU n° 2005-H relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site – Exemple d'actualisation d'un coût

hypothèses		
MSI	31/12 de l'année	0
durée de vie	nombre d'années	10
démantèlement	31/12 de l'année	10
coût estimé du démantèlement		100

inflation			2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	2.55%	
actualisation			6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	6.00%	
													total :
		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
coût estimé du démantèlement (= en valeur 1/1 de l'année en question)		100	102.55	105.17	107.85	110.60	113.42	116.31	119.28	122.32	125.44	**128.63**	
NPV au 1/1/année 1 :		**71.83**											
provision :	solde	**71.83**	76.14	80.71	85.55	90.68	96.12	101.89	108.00	114.48	121.35	**128.63**	
	dotation de l'année		4.31	4.57	4.84	5.13	5.44	5.77	6.11	6.48	6.87	7.28	**-56.81**
actif corporel :	net	71.83	64.65	57.46	50.28	43.10	35.91	28.73	21.55	14.37	7.18	**0.00**	
	brut	**71.83**	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	71.83	
	fonds d'amort.		-7.18	-14.37	-21.55	-28.73	-35.91	-43.10	-50.28	-57.46	-64.65	-71.83	
	dotation de l'année		-7.18	-7.18	-7.18	-7.18	-7.18	-7.18	-7.18	-7.18	-7.18	-7.18	**-71.83**
	effet brut P&L		-11.49	-11.75	-12.03	-12.32	-12.62	-12.95	-13.30	-13.66	-14.05	-14.46	**-128.63**

Titre IV – Actifs et passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères

Chapitre I – Règle générale

Art. 410-1
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.

Chapitre II – Règles spécifiques

Art. 420-1
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 calculées sur cette valeur.

Frais de couverture – Communiqué du CNC du 2 septembre 2005
Question : En cas de couverture globale visant toutes les opérations réalisées par l'entreprise hors de la zone euro, les frais engagés pour mettre en place cette couverture globale doivent-ils être intégrés au coût d'acquisition de l'immobilisation quand bien même ils ne sont pas directement attribuables à une opération déterminée.
En cas de couverture globale visant les opérations réalisées par l'entreprise hors de la zone euro, il n'est pas envisageable de répartir les frais correspondants, sauf si la couverture était dédiée à une opération déterminée ce qui est contraire au principe de la couverture globale.

Art. 420-2
La conversion en monnaie nationale de la valeur des titres libellés en monnaies étrangères et cotés seulement à l'étranger est faite au cours du change à la date de chaque opération les concernant.

Art. 420-3
À 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.

Art. 420-4
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.

Art. 420-5
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 420-6.

Art. 420-6
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.

Opérations de couverture – *Se reporter à l'art. 224-3.*

Art. 420-7
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 à l'actif et au passif sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

Art. 420-8
Les écarts de conversion à l'actif et au 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.

Autres éléments portés à l'actif en application de textes de niveau supérieur – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
Bien que ne répondant pas à la définition des actifs, les éléments suivants sont ou peuvent être, selon le cas, portés à l'actif du bilan.

- *Éléments obligatoirement portés à l'actif du bilan*

Dans les comptes individuels, 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.

- *Éléments susceptibles d'être portés à l'actif du bilan*

En comptes consolidés (règlements 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.

Titre V – Charges et produits

Chapitre I – Définitions

Section 1 – Charges

Art. 511-1
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 à 211-8 et 212-1 suivants, doivent être comptabilisées en charges sous réserve des dispositions prévues aux articles 212-9 à 212-11.

Autres éléments portés à l'actif en application de textes de niveau supérieur – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
Bien que ne répondant pas à la définition des actifs, les éléments suivants sont ou peuvent être, selon le cas, portés à l'actif du bilan :
- *Ecarts de conversion : cf. art. 420-8*
- *Frais de constitution, de transformation, de premier établissement et frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission : cf. art. 212-9*

Art. 511-2
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, aux dépréciations et aux 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 221-6 pour les titres immobilisés de l'activité de portefeuille et à l'article 222-1 pour les titres de placement.

Art. 511-3
Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachées à l'exercice, 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.

Section 2 – Produits

Art. 512-1
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 ;

- le prix de cession des éléments d'actifs cédés, sous réserve des dispositions particulières fixées à l'article 221-6 pour les titres immobilisés de l'activité de portefeuille et à l'article 222-1 pour les titres de placement.

Vente avec condition suspensive/résolutoire – Avis CU n°2005-E du 6 septembre 2005 relatif à la comptabilisation d'une vente avec condition suspensive et Note de présentation de l'avis CU n° 2005-E

Dans une vente sous condition suspensive, le vendeur conserve le contrôle du bien et les risques et avantages y afférents tant dans les comptes individuels que dans les comptes consolidés, dans la mesure où la livraison ou la délivrance du bien ne peut intervenir avant que cette condition suspensive ait été réalisée. Les effets de la condition suspensive doivent être appréciés à la date de clôture et non à la date d'arrêté des comptes. En effet, le produit assorti d'une condition suspensive n'est pas comptabilisé à la date de clôture parce qu'il n'est pas réalisé à cette date mais à la date où la condition est remplie.

Une information doit être donnée en annexe sur les effets potentiels de l'accord intervenu entre les parties, sur la portée de la condition suspensive et le cas échéant, sur la réalisation entre la date de clôture et celle de l'arrêté des comptes.

Dans la vente avec condition résolutoire, le produit correspondant à la fourniture du bien doit être comptabilisé dès la conclusion du contrat, la vente étant rétroactivement annulée si la condition se réalise.

Avis CNC n° 2003-D relatif au traitement comptable des indemnités d'assurance reçues à la suite de la destruction d'une immobilisation

Le Comité d'urgence, réuni le 11 juin 2003, a été saisi par le président du Conseil national de la comptabilité, suite à une proposition du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, des questions suivantes :

- ***est-ce que les indemnités d'assurance reçues à la suite de la destruction d'une immobilisation et correspondant à la reconstruction à neuf de l'immobilisation doivent être comptabilisées en totalité en produits de l'exercice ou peuvent-elles être étalées sur la durée de l'amortissement de la nouvelle immobilisation ?***
- ***la réponse à cette question est-elle différente selon que l'indemnité est versée par la compagnie d'assurance de l'entreprise concernée ou par le tiers présumé être à l'origine du sinistre ?***

1 - Comptabilisation des indemnités d'assurance

Les indemnités d'assurance sont comptabilisées à un compte de produits dès que la créance est certaine dans son principe et dans son montant.

Les indemnités peuvent couvrir la destruction totale ou partielle de l'immobilisation. De même, selon les termes du contrat d'assurance, elles peuvent prévoir la reconstruction à neuf de l'immobilisation.

En cas de destruction partielle, les frais de réparation sont comptabilisés en charges, à l'exception de la fraction des travaux qui pourrait être considérée comme concourant à une amélioration ou un prolongement de l'immobilisation existante.

En cas de destruction totale, l'immobilisation est « sortie » de l'actif, pour sa valeur nette comptable. La nouvelle immobilisation éventuellement produite ou acquise est comptabilisée à l'actif du bilan pour son coût d'entrée.

Toutefois, selon que l'immobilisation détruite est partiellement ou totalement amortie, l'indemnité d'assurance compense, dans le premier cas, pour partie la perte nette comptable constatée et la perte de la valeur d'usage pour la différence, et dans le second cas, la perte de la valeur d'usage pour la totalité.

2 - Traitements envisagés

2.1 - Rattachement des charges aux produits

Faisant référence au principe de rattachement des charges aux produits prévu au §300 du règlement n°99-02 du CRC relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques, la CNCC suggère que les indemnités d'assurance qui ont pour objet de permettre la reconstruction à neuf de

l'immeuble, soient enregistrées en produits au même rythme que les charges d'amortissement du nouvel immeuble.
Le principe de rattachement des charges aux produits consiste à rattacher les charges (de période) à l'exercice au cours duquel les produits correspondants sont constatés. Au cas d'espèce, l'indemnité d'assurance étant destinée à compenser la perte d'un élément d'actif, l'indemnité est comptabilisée en produits lorsque la perte est constatée, i.e. lors de la comptabilisation en charges de la valeur nette de l'immobilisation. Cette valeur est nulle quand l'immobilisation détruite est totalement amortie.

2.2 - Subventions d'investissement
Les subventions d'investissement sont des aides dont bénéficie l'entreprise pour acquérir ou produire des immobilisations. Ces subventions sont comptabilisées à l'origine parmi les capitaux propres au compte 13, dès que la décision de leur octroi est certaine.
En application de l'article 312-1, « 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 l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention ».
La subvention d'investissement est une aide accordée à l'entreprise pour financer une acquisition ou une production des biens à venir, pour l'activité future.
Comme l'indemnité compensatrice de dommages intérêts visant à réparer le préjudice causé, l'indemnité d'assurance permet, sur la base des primes constatées en charges sur chacun des exercices précédents, de compenser la perte de valeur de l'immobilisation et éventuellement pour le surplus, la perte de la valeur d'usage.
Les subventions d'investissement et les indemnités d'assurance couvrent des champs différents, l'activité future dans le premier cas, l'activité passée dans le second.
Sur une base interprétative, le traitement comptable des subventions d'équipements ne peut pas être appliqué aux indemnités d'assurance.

2.3 - Interprétation SIC - 14 - Immobilisations corporelles – Indemnisation liée à la dépréciation ou la perte de biens
Le consensus indique que les indemnisations reçues de tiers doivent être incluses dans le compte de résultat. Cette position s'appuie sur le Cadre conceptuel (§ 92 du référentiel IAS), qui dispose qu'un produit est comptabilisé dans le compte de résultat lorsqu'un accroissement d'avantages économiques futurs lié à l'accroissement d'un actif ou à la diminution d'un passif a eu lieu et qu'il peut être mesuré de façon fiable.
La même logique s'applique à l'indemnisation à recevoir de tiers par une entreprise pour la remise en état ou le remplacement d'immobilisations corporelles qui étaient dépréciées, perdues ou abandonnées dans le passé.

3 - Conclusion
Sur la base de l'interprétation des textes en vigueur, le Comité d'urgence conclut que, les indemnités d'assurance sont comptabilisées en totalité en résultat et ne peuvent pas être étalées sur la durée d'amortissement de la nouvelle immobilisation. Par ailleurs, le fait que les indemnités soient versées par la compagnie d'assurance de l'entreprise concernée ou par le tiers présumé être à l'origine du sinistre, n'a pas d'incidence sur les modalités de comptabilisation de l'événement.

Art. 512-2
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.

Art. 512-3
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.

Art. 512-4
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.

Section 3 – Résultat

Art. 513-1
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.

Art. 513-2
Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat.

Art. 513-3 Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice.

Art. 513-4
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.

Section 4 – Impôts et taxes

Art. 514-1
Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant :
- d'une part, à des versements obligatoires à l'État 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.

Section 5 – Impôts sur les résultats

Art. 515-1
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.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-2/16*

CIR – Note d'information ANC du 11 janvier 2011 relatif à l'avancement des travaux du groupe « Impôts, taxes et versements assimilés » pour l'établissement des comptes individuels et consolidés selon les règles françaises
Le Collège de l'ANC a examiné le traitement comptable des produits résultant de crédits d'impôt imputables sur l'impôt sur les sociétés, notamment du crédit d'impôt recherche CIR. Il a conclu que ces produits sont comptabilisés dans les comptes individuels en diminution de l'impôt sur les bénéfices.

CICE – Note d'information ANC du 28 février 2013 relatif au traitement comptable en règles françaises du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi

Le Collège de l'ANC considère que, en raison de l'objectif poursuivi par le législateur de permettre la diminution des charges de personnel par le CICE, créé par l'article 66 de la loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, sa comptabilisation dans les comptes individuels, au crédit d'un sous-compte dédié du compte 64 « Charges de personnel », est justifié.

Art. 515-2

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.

Comptabilisation de l'économie d'impôt réalisée dans le cadre d'une intégration fiscale – Avis CU n°2005-G du 12 octobre 2005 relatif aux conditions de constatation d'une provision chez la société mère bénéficiant du régime de l'intégration fiscale (Article 223-A du CGI)

Certaines conventions d'intégration fiscale prévoient l'obligation, pour la société-mère, de restituer aux filiales les économies d'impôt résultant de l'utilisation de leurs déficits, comptabilisés en résultat,

- *dès que les filiales redeviennent bénéficiaires ;*

ou

- *en cas de sortie du périmètre d'intégration fiscale.*

Cette obligation de restitution peut se matérialiser sous forme de paiement direct, inscription en compte courant ou toute autre modalité.

Conformément aux dispositions des articles 322-1 et 322-2, une provision doit être comptabilisée au titre de cette obligation dès lors que la restitution en trésorerie de l'économie d'impôt est probable.

La société mère comptabilise la dotation aux provisions en charges exceptionnelles au compte de résultat.

La filiale concernée comptabilise le reversement en trésorerie en produits exceptionnels dès qu'il est acquis.

Cette provision constitue un passif vis-à-vis des filiales et non vis-à-vis de l'Etat. Ce n'est pas un impôt différé. En effet, l'Etat n'est pas concerné par les modalités de partage des gains liés à l'intégration fiscale entre la société mère et ses filiales ni par les obligations de restitution.

Quand, dans le cadre de convention d'intégration fiscale susvisée, la société mère ne comptabilise pas de provision car le reversement en trésorerie n'est pas estimé probable, une information doit être donnée en annexe.

Dans les comptes consolidés, la provision est éliminée en totalité.

LIVRE II : MODALITES PARTICULIERES D'APPLICATION DES PRINCIPES GENERAUX

Titre VI – Dispositions et opérations de nature spécifique

Art. 600-1
A la date d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles et des stocks dans le patrimoine, les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 213-1 à 213-35 s'appliquent sous réserve des dispositions contenues aux articles 611-1 à 612-4.
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 213-9.
Les définitions, conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements et dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles sont précisées aux articles 214-1 à 214-15.

Chapitre I – Dispositions de nature spécifique

Section 1 – Logiciels

Art. 611-1
Un logiciel destiné à un usage commercial est créé en vue d'être vendu, loué ou commercialisé sous d'autres formes.
Un logiciel à usage interne est destiné à toute autre forme d'usage.

Art. 611-2
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.

Réussite technique et rentabilité commerciale - Avis CNC n° 31 des 9 janvier et 29 avril 1987 relatif au traitement comptable des dépenses de logiciels
La réussite technique du projet suppose :
- *que l'entreprise dispose de moyens matériels et humains suffisants pour pouvoir produire le logiciel ou a recours à la sous-traitance et que ce dernier correspondra aux spécifications techniques fixées dans le cahier des charges ;*
- *que les facteurs de risques susceptibles de remettre en cause la fiabilité technique du logiciel ont été identifiés et résolus. À ce titre, tout projet présentant le caractère d'une innovation technologique doit être examiné avec d'autant plus de prudence que sa réussite technique finale est parfois très aléatoire même à des stades avancés de son déroulement.*

La condition relative à la rentabilité commerciale d'un projet est notamment satisfaite dès lors que l'entreprise est en mesure d'estimer que les recettes attendues de la commercialisation d'un logiciel couvriront, au moins, les frais correspondant à sa création ainsi que ses coûts probables de fonctionnement, quelle que soit leur nature.

Art. 611-3

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.

Coût d'acquisition - Avis CNC n° 31 des 9 janvier et 29 avril 1987 relatif au traitement comptable des dépenses de logiciels

Le traitement comptable, le contenu du coût de production et l'amortissement d'un logiciel créé à usage interne sont identiques à ceux des logiciels créés à usage commercial (voir art. 611-4).

Le coût d'acquisition d'un tel logiciel est déterminé de manière identique à celui d'un logiciel acquis destiné à usage commercial (art. 611-5).

Art. 611-4

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.

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.

Avis CNC n° 31 des 9 janvier et 29 avril 1987 relatif au traitement comptable des dépenses de logiciels

- ***Processus de production d'un logiciel crée et destiné à usage interne***

Sur le plan comptable, le processus de production d'un logiciel débute lorsque, à la date de l'établissement des situations comptables, les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique,

- l'entreprise doit avoir indiqué concrètement l'intention de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour répondre à ses propres besoins (donc à l'utilité qu'il présente pour elle), son intention doit être exprimée de manière précise et être matérialisée (note, compte-rendu, etc…).

- ***Coût de production (examen par phase)***
- *Etude préalable (phase 1)*

Cette phase a pour objet de définir les objectifs globaux et les contraintes du projet en vue de sa réalisation. En outre, à ce stade, le projet a une faible probabilité de succès technique. Par conséquent, les dépenses engagées lors de l'étude préalable doivent être inscrites dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et ne peuvent être rattachées, avec exactitude, au coût d'un projet en cours d'individualisation.

- *Analyse fonctionnelle, analyse organique, programmation, tests et jeux d'essais (phases 2, 3, 4, 5)*

Les frais d'analyse fonctionnelle sont généralement exclus du coût de production du projet en cours.

En revanche, sauf exception, les frais d'analyse organique y sont inclus.

Les frais de programmation, de tests et jeux d'essais sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours.

Sur le plan comptable, le processus de production d'un logiciel débute dès que le chef d'entreprise vérifie que les conditions énoncées ci-dessus sont simultanément satisfaites (art. 611-2) ; suivant la nature des projets, cette constatation peut intervenir au cours de l'analyse fonctionnelle ou organique.

- *Documentation (phase 6)*

Il convient de déterminer, avec une probabilité raisonnable, la date à laquelle le logiciel cessera de répondre aux besoins de la clientèle de l'entreprise créatrice, compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels.

- *Formation de l'utilisateur et suivi de logiciel (phases 7 et 8)*

Les frais postérieurs à la phase de production du projet ne sont pas inclus dans le coût de production du « logiciel-mère » et doivent être enregistrés dans les charges de l'exercice au titre duquel ils ont été engagés.

- ***Éléments constitutifs des coûts des logiciels stockés et fabriqués en série à l'aide du « logiciel-mère »***

Les dépenses engagées pour la reproduction du « logiciel-mère » sur supports magnétiques, de la documentation destinée à l'utilisateur et des outils pédagogiques de formation, doivent être comprises dans le coût de production des logiciels standard stockés.

Ainsi, dans une même entreprise, le « logiciel-mère » doit être inscrit en immobilisations incorporelles s'il remplit les conditions énoncées ci-dessus, alors que les reproductions sur supports magnétiques non encore vendues figurent dans les stocks si cette entreprise assure elle-même la reproduction en série du « logiciel-mère ».

- ***Opération de sous-traitance***

Il convient de rappeler qu'une entreprise peut sous-traiter tout ou partie des travaux liés à la création d'un logiciel destiné à usage commercial (étude préalable, analyse fonctionnelle, etc.). Elle assume seule la responsabilité de la conception finale du produit. Dans cette hypothèse, les dépenses liées à l'acquisition de ces travaux sous-traités doivent être comptabilisées, chez le donneur d'ordres, selon la méthode énoncée en matière de création d'un logiciel destiné à usage commercial (art. 611-4).

Art. 611-5

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.

Avis CNC n° 31 des 9 janvier et 29 avril 1987 relatif au traitement comptable des dépenses de logiciels

- ***Conditions d'inscription à l'actif***

S'il est destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise, le logiciel acquis et destiné à usage commercial constitue normalement un élément incorporel de l'actif immobilisé. Certains logiciels de peu de valeur, ou dont la consommation est très rapide, peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et, par conséquent, ne pas être classés dans les immobilisations incorporelles.

- ***Coût d'acquisition***

Le coût d'acquisition d'un tel logiciel s'obtient en additionnant :

- le prix convenu,

- les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du logiciel, avant de procéder à sa mise en exploitation (sont ainsi exclus, notamment, les frais de saisie des données engagées à partir du lancement de l'exploitation chez l'utilisateur).

À compter de sa date d'acquisition, le coût du logiciel doit être réparti sur sa durée probable d'utilisation, selon un plan d'amortissement. À cet égard, il convient de déterminer, avec une probabilité raisonnable, la date à laquelle le logiciel cessera de répondre aux besoins de la clientèle de l'acquéreur, compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production des logiciels.

- ***Opération de sous-traitance***

En principe, un logiciel spécifique acquis dans le cadre d'une commande n'est pas destiné à usage commercial. Toutefois, un tel logiciel, acquis dans le cadre d'une opération de sous-traitance, peut être

revendu comme partie intégrante d'un produit ou procédé par cet acquéreur. Dans cette hypothèse, le coût d'acquisition du logiciel sous-traité doit être incorporé dans le coût de production du produit ou procédé final faisant l'objet d'une commande client. Ainsi, en général, un logiciel acquis et destiné à usage commercial est un logiciel standard.

Section 2 – Sites internet

Art. 612-1
Les coûts de création de sites internet peuvent être comptabilisés à l'actif si l'entreprise démontre qu'elle remplit simultanément les conditions suivantes :

- le site internet a de sérieuses chances de réussite technique ;
- l'entreprise a l'intention d'achever le site internet et de l'utiliser ou de le vendre ;
- l'entreprise a la capacité d'utiliser ou de vendre le site internet ;
- le site internet générera des avantages économiques futurs ;
- l'entreprise dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site internet ;
- l'entreprise a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site internet au cours de son développement.

Sites internet « passifs » – Avis CNC n° 2003-11 du 21 octobre 2003 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet
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 …) 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 comptabilisées en charges.

Art. 612-2
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 à l'article 612-1 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.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-2/2*

Avis CNC n° 2003-11 du 21 octobre 2003 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet

- ***Coûts afférent au contenu***

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.

- ***Graphiques***

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 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.

Art. 612-3

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.

Coûts de recherche préalable – Avis CNC n°2003-11 du 21 octobre 2003 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet

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.*

Art. 612-4

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.

Dépenses au cours de la phase d'exploitation – Avis CNC n°2003-11 du 21 octobre 2003 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet

Il en est par exemple ainsi 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.*

Section 3 – Indemnités de mutations versées par les sociétés à objet sportif

Sous-section 1 – Définition et conditions de comptabilisation

Art. 613-1

En application des dispositions des articles 211-1 à 211-8, 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.

Loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives
(Modifiée par Ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 - Abrogé par Ord. n° 2006-596)

Art. 11 - Toute association sportive affiliée à une fédération sportive régie par le chapitre III du titre Ier de la présente loi qui participe habituellement à l'organisation de manifestations sportives payantes procurant des recettes d'un montant supérieur à un seuil fixé par décret en Conseil d'Etat ou qui emploie des sportifs dont le montant total des rémunérations excède un chiffre fixé par décret en Conseil d'Etat constitue pour la gestion de ces activités une société commerciale régie par le code de commerce et par les dispositions de la présente loi.
Cette société prend la forme :
- soit d'une société à responsabilité limitée ne comprenant qu'un associé, dénommée entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée ;
- soit d'une société anonyme à objet sportif ;
- soit d'une société anonyme sportive professionnelle.

Les sociétés d'économie mixte sportives locales constituées avant la date de publication de la loi n° 99-1124 du 28 décembre 1999 portant diverses mesures relatives à l'organisation d'activités physiques et sportives peuvent conserver leur régime juridique antérieur.
Les statuts des sociétés constituées par les associations sportives sont conformes à des statuts types définis par décret en Conseil d'Etat.
En outre, l'association sportive qui ne répond pas aux conditions définies au premier alinéa du présent article peut, pour la gestion de ces activités, constituer une société conformément aux dispositions de la présente section.
L'association sportive et la société qu'elle a constituée définissent leurs relations par une convention approuvée par leurs instances statutaires respectives. Un décret en Conseil d'Etat précise les stipulations que doit comporter cette convention, notamment les conditions d'utilisation par la société ou de cession à celle-ci de la dénomination, marque ou autres signes distinctifs de l'association. L'association conserve la disposition à titre gratuit des signes distinctifs utilisés par la société ou cédés à elle. Cette convention entre en vigueur après son approbation par l'autorité administrative. Elle est réputée approuvée si l'autorité administrative n'a pas fait connaître son opposition dans un délai de deux mois à compter de sa transmission.
La société, constituée en application des dispositions du premier alinéa du présent article par une association sportive, est tenue solidairement avec cette association d'exécuter les plans de sauvegarde ou de redressement judiciaire, lorsque l'association est soumise aux dispositions du code de commerce.
L'association sportive qui constitue la société anonyme sportive professionnelle est destinataire des délibérations des organes dirigeants de la société. Elle peut exercer les actions prévues aux articles L. 225- 231, L. 225-232 et L. 823-6 du code de commerce.

Caractère identifiable – Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

Cf. commentaires sous article 211-5

Avis CNC n° 2004-12 du 23 juin 2004 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

- ***Champ d'application***

Les indemnités de mutation visées par la présente section représentent les montants versés par une société à vocation sportive à une autre société française ou étrangère lors de la mutation d'un joueur professionnel.

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
Ces sociétés 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.

- ***Charges de l'exercice***

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.

Art. 613-2
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.

Conditions de comptabilisation – Avis CNC n° 2004-12 du 23 juin 2004 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
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.*

Sous-section 2 – Echanges de joueurs

Art. 613-3
Conformément à l'article 214-6/4, 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.

Sous-section 3 – Amortissement

Art. 613-4
Conformément aux dispositions des articles 214-1 et 214-2, 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.

Sous-section 4 – Modalités de dépréciation

Art. 613-5
En application des dispositions de l'article 214-16, 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.
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.

Art. 613-6
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.

Art. 613-7
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…).

Art. 613-8
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.

Sous-section 5 – Indemnités de mutation reçues

Art. 613-9
Les indemnités de mutation reçues de la part d'une autre société à objet sportif sont comptabilisées en résultat.

Section 4 – Prime de partage des profits

Art. 614-1
Les sociétés mentionnées au I de l'article 1er de la loi n° 2011-894 du 28 juillet 2011 de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2011 comptabilisent, pour l'établissement de leurs comptes sociaux et consolidés, la prime mentionnée au II de cet article, selon les modalités prévues à l'article 614-2.

Art. 614-2
Le versement de la prime constitue une obligation à compter de la date de l'assemblée générale ayant voté l'augmentation de la distribution des dividendes par rapport à la moyenne des dividendes des deux années précédentes. La prime est alors comptabilisée en charge, selon les modalités prises dans l'accord ou à défaut d'accord selon le procès-verbal de désaccord précisant le montant de la prime que l'employeur s'engage à verser unilatéralement.

LOI n° 2011-894 du 28 juillet 2011 de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2011

Art. 1er - I. — Le II est applicable aux sociétés commerciales qui emploient habituellement cinquante salariés et plus, au sens des articles L. 3322-2 et L. 3322-4 du code du travail.
Lorsque plus de la moitié du capital d'une société commerciale est détenue directement par l'Etat ou, ensemble ou séparément, indirectement par l'Etat et directement ou indirectement par ses établissements publics, le II du présent article lui est applicable si elle ne bénéficie pas de subventions d'exploitation, n'est pas en situation de monopole et n'est pas soumise à des prix réglementés.
II. - Lorsqu'une société commerciale attribue à ses associés ou actionnaires, en application de l'article L. 232-12 du code de commerce, des dividendes dont le montant par part sociale ou par action est en augmentation par rapport à la moyenne des dividendes par part sociale ou par action versés au titre des deux exercices précédents, elle verse une prime au bénéfice de l'ensemble de ses salariés.
Toutefois, lorsqu'une société appartient à un groupe tenu de constituer un comité de groupe en application du I de l'article L. 2331-1 du code du travail, elle verse une prime au bénéfice de l'ensemble de ses salariés dès lors que l'entreprise dominante du groupe attribue des dividendes dont le montant par part sociale ou par action est en augmentation par rapport à la moyenne des dividendes par part sociale ou par action versés au titre des deux exercices précédents.
III. - La prime mentionnée au II est instituée par un accord conclu selon l'une des modalités définies aux 1° à 4° de l'article L. 3322-6 et à l'article L. 3322-7 du code du travail, au plus tard dans les trois mois suivant l'attribution autorisée par l'assemblée générale en application de l'article L. 232-12 du code de commerce.
Si, au terme de la négociation, aucun accord n'a été conclu selon les modalités mentionnées à l'alinéa précédent, un procès-verbal de désaccord est établi dans lequel sont consignées les propositions initiales de l'employeur, en leur dernier état les propositions respectives des parties et la prime que l'employeur s'engage à attribuer unilatéralement, après avis du comité d'entreprise ou, à défaut, des délégués du personnel, s'ils existent. L'accord ou la décision unilatérale de l'employeur est déposé auprès de l'autorité administrative. A défaut de ce dépôt, la société ne bénéficie pas de l'exonération mentionnée au VIII du présent article.
Une note d'information est remise à chaque salarié concerné, précisant éventuellement les modalités de calcul de la prime ainsi que son montant et la date de son versement.
IV. - La répartition de la prime mentionnée au II peut être modulée entre les salariés en application des critères prévus à l'article L. 3324-5 du code du travail. L'accord prévu au premier alinéa du III du présent article peut appliquer les dispositions de l'article L. 3342-1 du même code. Cette prime ne peut se substituer à des augmentations de rémunération prévues par la convention ou l'accord de branche, un accord salarial antérieur ou le contrat de travail. Elle ne peut non plus se substituer à aucun des éléments de rémunération, au sens des articles L. 242-1 du code de la sécurité sociale et L. 741-10 du code rural et de la pêche maritime, versés par l'employeur ou qui deviennent obligatoires en application de dispositions législatives ou de clauses conventionnelles ou contractuelles.
V. - Le fait de se soustraire à l'obligation d'engager une négociation en vue de la conclusion de l'accord prévu au III est passible des sanctions prévues à l'article L. 2243-2 du code du travail.
VI. - Ne sont pas soumises aux obligations du présent article les sociétés ayant attribué au titre de l'année en cours au bénéfice de l'ensemble de leurs salariés, par accord d'entreprise, un avantage pécuniaire qui n'est pas obligatoire en application de dispositions législatives en vigueur ou de clauses conventionnelles et est attribué, en tout ou en partie, en contrepartie de l'augmentation des dividendes.
VII. - Les sociétés commerciales qui emploient habituellement moins de cinquante salariés et qui remplissent les conditions définies au II peuvent se soumettre volontairement aux dispositions du présent article à leur initiative ou par un accord conclu selon l'une des modalités mentionnées aux 1° à 4° de l'article L. 3322-6 du code du travail.
VIII. - Sous réserve du respect des conditions prévues au présent article, les primes mentionnées au II ou attribuées en application du VII sont exonérées, dans la limite d'un montant de 1 200 € par salarié et par an, de toute contribution ou cotisation d'origine légale ou d'origine conventionnelle rendue obligatoire par la loi, à l'exception des contributions définies aux articles L. 136-2 et L.

137-15 du code de la sécurité sociale et à l'article 14 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale.
L'employeur déclare le montant des primes versées à l'organisme chargé du recouvrement des cotisations de sécurité sociale dont il relève.
IX. - L'article L. 131-7 du code de la sécurité sociale n'est pas applicable pour l'exonération mentionnée au VIII du présent article.
X. - Le II n'est pas applicable à Mayotte.
XI. - Le II est applicable aux attributions de dividendes autorisées à compter du 1er janvier 2011 au titre du dernier exercice clos. Pour les attributions de dividendes intervenues à la date de promulgation de la présente loi, le délai prévu au III court jusqu'au 31 octobre 2011.
XII. - Jusqu'au 31 décembre 2012, les entreprises employant habituellement moins de cinquante salariés peuvent conclure un accord d'intéressement pour une durée d'un an.
Pour 2011, par dérogation à la règle posée par l'article L. 3314-4 du code du travail, la date limite de conclusion de cet accord est exceptionnellement portée au 31 octobre 2011 lorsque la période de calcul est annuelle.
XIII. - Avant le 31 décembre 2012, le Gouvernement présente au Parlement un bilan des accords et des mesures intervenus en application du présent article. Ce rapport peut proposer des adaptations législatives découlant de ce bilan.
XIV. - Le présent article s'applique jusqu'à l'intervention d'une loi suivant les résultats d'une négociation nationale interprofessionnelle, au plus tard le 31 décembre 2013, sur le partage de la valeur ajoutée qui pourra notamment proposer des adaptations législatives dans le champ de la participation et de l'intéressement prévus aux titres Ier et II du livre III de la troisième partie du code du travail

Note de présentation du règlement n° 2011-04 du 10 novembre 2011 relatif au traitement comptable du dispositif prévu à l'article 1 de la loi n° 2011-894 – Prime de partage des profits

- ***Entreprises concernées***

La loi instaure pour les entreprises dont les dividendes par action ou par part sont en augmentation par rapport à la moyenne des dividendes des deux années précédentes, l'obligation de verser une prime ou tout autre avantage substitutif profitant à l'ensemble des salariés.
Les entreprises concernées par ce dispositif sont les sociétés commerciales du secteur privé, et du secteur public à condition de ne pas bénéficier de subvention d'exploitation, de ne pas être dans une situation de monopole et de ne pas être assujetties à des tarifs réglementés.
Ce dispositif est obligatoire pour les entreprises de 50 salariés et plus, et facultatif pour les entreprises de moins de 50 salariés. Pour les entreprises appartenant à un groupe, l'augmentation des dividendes est appréciée au niveau de l'entreprise dominante du groupe.

- ***Fait générateur de l'obligation de versement***

La décision de l'assemblée générale, qui fixe le montant du dividende par action ou par part sociale, si ce montant est en augmentation par rapport à la moyenne des deux exercices précédents, constitue le fait générateur de l'obligation de verser à l'ensemble de ses salariés une prime ou un avantage substitutif dont le montant et les modalités de versement résultent :

- *soit d'un accord d'entreprise ;*
- *soit du procès-verbal de désaccord précisant le montant que l'employeur s'engage unilatéralement à verser.*

Dans tous les cas, le montant de la prime doit être fixé dans un délai de trois mois après l'assemblée générale. Le versement de la prime, qui peut être fractionné, doit avoir lieu avant la fin de l'année au cours de laquelle l'assemblée générale a voté l'attribution des dividendes (en augmentation). Il en résulte que l'obligation de l'entreprise envers ses salariés naît à la date de la décision de l'assemblée générale ayant voté la distribution de dividendes.
En effet, si cette assemblée a décidé d'attribuer un dividende par part sociale ou action en augmentation, l'entreprise est tenue de verser une prime dont le montant et les modalités doivent être déterminés dans le cadre d'un accord résultat d'une négociation ou à défaut d'accord par le procès-verbal de désaccord.

- ***Salariés bénéficiaires***

La loi indique que la prime doit être versée à l'ensemble des salariés. La circulaire ministérielle du 29 juillet a précisé que « tous les salariés liés par un contrat de travail de droit français, inscrits à l'effectif de l'entreprise au cours de l'exercice au titre duquel les dividendes sont attribués, sont bénéficiaires, quel que soit le contrat de travail (CDI, CDD, apprenti, etc.). Un salarié ayant quitté l'entreprise au moment du versement aura droit à la prime s'il a travaillé pour l'entreprise au cours de l'exercice au titre duquel les dividendes sont attribués. »

Ces précisions apportées par la circulaire portent seulement sur les modalités de détermination des bénéficiaires et sont sans incidence sur le fait générateur de l'obligation à savoir l'assemblée générale. A la date de clôture, il n'existe aucune obligation de l'entreprise envers les salariés inscrits à son effectif. L'obligation naitra lors de l'assemblée générale si cette dernière vote des dividendes en augmentation par rapport à la moyenne des deux exercices précédents. Le fait que les bénéficiaires de la prime soient les salariés inscrits à l'effectif à la clôture de l'exercice N ne constitue pas le fait générateur d'une obligation de l'entreprise envers ces derniers à la date de clôture.

- ***Traitement comptable***

Cette prime ne répond pas à la définition d'un passif à la clôture de l'exercice N aussi bien selon les dispositions du PCG que celles de la norme IAS 37. En effet, à cette date, il n'y pas d'obligation pour l'entreprise car l'assemblée générale n'a pas encore voté l'attribution de dividendes, elle se tiendra en N+1, (le cas échéant, en cas d'arrêté des comptes intermédiaire, une provision devra être constituée).
Le versement de la prime ou tout autre avantage substitutif constitue une obligation à compter de la date de l'assemblée générale devant être comptabilisée en charge pour le montant et selon les modalités fixées par l'accord ou la décision unilatérale à défaut d'accord, sur l'exercice au cours duquel l'assemblée générale s'est tenue.

Section 5 – Quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées

Art. 615-1
Sont comptabilisées conformément aux dispositions de la présente section :
- les quotas d'émission de gaz à effet de serre définis au premier alinéa de l'article L. 229-7 du code de l'environnement,
- les unités définies au 6ème alinéa de l'article L.229-7 du même code, et
- les unités de quantité attribuée et les unités d'absorption définies par l'article L.229-24 du même code.

Code de l'environnement

Art. L. 229-5 - Les dispositions de la présente section s'appliquent aux installations classées et aux équipements et installations nécessaires à l'exploitation d'une installation nucléaire de base mentionnés à l'article L. 593-3 qui rejettent un gaz à effet de serre dans l'atmosphère et exercent une des activités dont la liste est fixée par décret en Conseil d'Etat. Pour l'établissement de cette liste, il est tenu compte de la capacité de production ou du rendement de l'installation ou de l'équipement.
Les dispositions de la présente section s'appliquent également aux exploitants d'aéronef, rejetant un gaz à effet de serre dans l'atmosphère au cours de tout vol à l'arrivée ou au départ d'un aérodrome situé sur le territoire d'un Etat membre de l'Union européenne, à l'exception des vols dont la liste est fixée par décret, dont la France est l'Etat membre responsable.
Au sens de la présente section :
- les gaz à effet de serre sont les gaz énumérés à l'annexe I de la directive 2003/87/ CE du 13 octobre 2003 et les autres composants gazeux de l'atmosphère, tant naturels qu'anthropiques, qui absorbent et renvoient un rayonnement infrarouge ;
- une tonne d'équivalent dioxyde de carbone est une tonne métrique de dioxyde de carbone (CO2) ou une quantité de tout autre gaz à effet de serre mentionné à l'annexe II de la directive 2003/87/ CE du 13 octobre 2003 ayant un potentiel de réchauffement planétaire équivalent ;
- un exploitant d'aéronef est la personne qui exploite un aéronef au moment où il effectue une activité aérienne, ou le propriétaire de l'aéronef lorsque cette personne n'est pas connue ou n'est pas identifiée par le propriétaire de l'aéronef lui-même ;
- un exploitant d'aéronef dont la France est l'Etat membre responsable est un exploitant d'aéronef détenteur d'une licence d'exploitation délivrée par l'autorité administrative française conformément à l'article L. 6412-2 du code des transports, ou, si ce n'est pas le cas, un exploitant dont les émissions attribuées à la France sont les plus élevées parmi celles attribuées aux Etats membres de l'Union européenne figurant sur la liste, visée à l'article 18 bis de la directive 2003/87/ CE du 13 octobre 2003, établie et publiée par la Commission européenne.
Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas aux exploitants d'aéronefs pour les vols qu'ils effectuent à l'arrivée ou au départ d'un aérodrome situé dans la collectivité territoriale de Saint-Pierre-et-Miquelon.

Art. L. 229-7 - Un quota d'émission de gaz à effet de serre au sens de la présente section est une unité de compte représentative de l'émission de l'équivalent d'une tonne de dioxyde de carbone.
Pour chaque installation bénéficiant de l'autorisation d'émettre des gaz à effet de serre, ou pour les émissions de gaz à effet de serre résultant d'activités aériennes, l'Etat affecte à l'exploitant, pour une période déterminée, des quotas d'émission et lui délivre chaque année, au cours de cette période, une part des quotas qui lui ont été ainsi affectés.

La quantité de gaz à effet de serre émise au cours d'une année civile est calculée ou mesurée et exprimée en tonnes de dioxyde de carbone.
A l'issue de chacune des années civiles de la période d'affectation, l'exploitant restitue à l'Etat sous peine des sanctions prévues à l'article L. 229-18 un nombre de quotas égal au total des émissions de gaz à effet de serre de ses installations ou résultant de ses activités aériennes, que ces quotas aient été délivrés ou qu'ils aient été acquis en application des dispositions de l'article L. 229-15 ou du IV de l'article L. 229-12. Au titre de cette obligation, l'exploitant d'une installation ne peut pas restituer de quotas délivrés à un exploitant d'aéronef suivant les dispositions de l'article L. 229-12. Il n'est en revanche pas tenu de restituer les quotas correspondant aux émissions de dioxyde de carbone ayant été vérifiées comme faisant l'objet d'un captage et d'un transport en vue d'un stockage permanent vers un site de stockage géologique de dioxyde de carbone exploité conformément aux dispositions de la section 6 du chapitre IX du titre II du livre II.
Toutefois, lorsqu'une installation utilise, dans un processus de combustion, des gaz fournis par une installation sidérurgique, les quotas correspondants sont affectés et délivrés à l'exploitant de cette dernière installation. Celui-ci est seul responsable, à ce titre, des obligations prévues par la présente section.
L'exploitant peut, dans la limite des pourcentages mentionnés à l'article 11 bis de la directive 2003/87/ CE du 13 octobre 2003, s'acquitter de l'obligation prévue au quatrième alinéa du présent article au moyen de certaines unités inscrites à son compte dans le registre de l'Union mentionné à l'article L. 229-16. Ces unités recouvrent :
- les unités issues des activités de projets visés à l'article L. 229-22 ;
- les unités provenant d'autres activités que les activités de projets ci-dessus destinées à réduire les émissions conformément aux accords multilatéraux ou bilatéraux conclus par l'Union européenne avec les pays tiers ;
- les unités issues d'un système contraignant d'échange de droits d'émission reconnu par un accord entre l'Union européenne et l'entité nationale, infra ou supranationale de laquelle ce système dépend ;
- les unités issues de projets de réduction des émissions de gaz à effet de serre non couvertes par le système communautaire d'échange de quotas d'émission et réalisés sur le territoire d'un Etat membre de l'Union européenne.
Les conditions d'utilisation de ces unités sont déterminées par les actes d'exécution de l'Union européenne prévus aux articles 11 bis, 24 bis et 25 de la directive 2003/87/ CE du 13 octobre 2003.

Art. L. 229-22 - I.- Les unités de réduction des émissions et les unités de réduction d'émissions certifiées, respectivement délivrées en application des articles 6 et 12 du protocole de Kyoto précité et des décisions prises par les parties pour leur mise en œuvre, ainsi que les unités de réduction certifiées des émissions temporaires et les unités de réduction certifiées des émissions durables sont des biens meubles exclusivement matérialisés par une inscription au compte de leur détenteur dans le registre européen mentionné à l'article L. 229-16 . Ils sont négociables, transmissibles par virement de compte à compte et confèrent des droits identiques à leurs détenteurs. Ils peuvent être cédés dès leur délivrance.
II.- Les unités de réduction certifiées des émissions temporaires et les unités de réduction certifiées des émissions durables sont définies à l'article 2 du règlement (CE) n° 2216/2004 de la Commission, du 21 décembre 2004, concernant un système de registres normalisé et sécurisé conformément à la directive 2003/87/ CE du Parlement européen et du Conseil et à la décision n° 280/2004/ CE du Parlement européen et du Conseil.

Art. L. 229-24 - I.- Les unités de quantité attribuée et les unités d'absorption, définies à l'article 2 du règlement (CE) n° 2216/2004 du 21 décembre 2004 concernant un système de registres normalisé et sécurisé conformément à la directive 2003/87/ CE du Parlement européen et du Conseil et à la décision n° 280/2004/ CE du Parlement européen et du Conseil, sont des biens meubles exclusivement matérialisés par une inscription au compte de leur détenteur dans le registre européen mentionné à l'article L. 229-16. Elles sont négociables, transmissibles par virement de compte à compte et confèrent des droits identiques à leurs détenteurs.
II.- Les unités de quantité attribuée et les unités d'absorption peuvent être acquises, détenues et cédées par tout Etat mentionné à l'annexe B du protocole fait à Kyoto le 11 décembre 1997 et l'ayant ratifié, sous réserve qu'il satisfasse aux critères d'éligibilité relatifs aux cessions et acquisitions d'unités définis par le protocole de Kyoto précité et par les décisions prises par les parties pour sa mise en œuvre, ainsi que par toute personne morale y ayant son siège.

Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées

- ***Contexte***

La directive n° 2003/87/CE du 13 octobre 2003, a établi un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne à compter du 1er janvier 2005.
Les dispositions de cette directive ont été transposées dans les articles L. 229-5 à L. 229-24 du code de l'environnement.
La directive précitée a été modifiée par les directives n° 2004/101/CE du 27 octobre 2004, n° 2008/101/CE du 19 novembre 2008, n° 2008/29/CE du 23 avril 2009 et par le Règlement (CE) n° 219/2009 notamment afin de :

- *réduire progressivement sur la durée du 3ème plan d'allocation de quotas (du 1/01/2013 au 31/12/2020) la part des quotas alloués aux entreprises autorisées à émettre des gaz à effet de serre ;*

- *supprimer totalement à compter du 1er janvier 2013 l'allocation de quotas aux entreprises de production d'électricité ;*
- *instaurer à compter du 1er janvier 2013 un système de mise aux enchères des quotas non alloués, organisé de manière ouverte, transparente, harmonisée et non-discriminatoire.*

Ces évolutions sont codifiées en droit français par l'ordonnance n° 2012-827 du 28 juin 2012 relative au système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre (période 2013-2020), modifiant le code de l'environnement à compter du 1er janvier 2013.

Les émissions de gaz à effet de serre se traduiront sur cette période 2013-2020 par un coût de production ou de services supplémentaire lié à l'obligation d'acquérir une part croissante ou la totalité des quotas auparavant alloués par l'Etat.

En conséquence, le règlement ANC n° 2012-03 abroge à compter du 1er janvier 2013 les dispositions du règlement n° 2004-08 du 23 novembre 2004 et rapporte à cette même date l'avis CNC n° 2004-C du 23 mars 2004 du Comité d'urgence du CNC et la recommandation n° 2009-R-02 du 5 mars 2009 du CNC, adoptés dans un contexte d'allocation généralisée des quotas.

- ***Opérations visées***

Le règlement n° 2012-03 est relatif à la comptabilisation des opérations sur les quotas d'émission de gaz à effet de serre désignées au premier alinéa de l'article L. 229-7 du code de l'environnement. Il s'applique également aux opérations sur les unités de quantité attribuée et unités d'absorption désignées à l'article L. 229-24 du même code et sur les unités pouvant, sous certaines conditions et limites, être utilisées par les entreprises émettrices de gaz à effet de serre pour s'acquitter de leurs obligations, désignées au 6ème alinéa de l'article L. 229-7 du code de l'environnement :

- *les unités issues des activités de projet désignées à l'article L. 229-22 du code de l'environnement,*
- *les unités provenant d'autres activités que les activités de projets ci-dessus destinées à réduire les émissions conformément aux accords multilatéraux ou bilatéraux conclus par l'Union européenne avec les pays tiers ;*
- *les unités issues d'un système contraignant d'échange de droits d'émission reconnu par un accord entre l'Union européenne et l'entité nationale, infra ou supranationales de laquelle ce système dépend*
- *les unités issues de projets de réduction de gaz à effet de serre non couverts par le système communautaire d'échange de quotas d'émission et réalisés sur le territoire d'un Etat membre de l'Union Européenne.*

- ***Organismes visés***

Le présent règlement s'applique à la comptabilisation des unités désignées au paragraphe 2-1 par toutes les entités, qui établissent des comptes selon les dispositions du présent règlement (comptes individuels) et du règlement n° 99-02 (comptes consolidés), qu'elles soient ou non soumises aux obligations résultant de l'émission de gaz à effet de serre codifiées aux articles L. 229-5 à L. 229-19 du code de l'environnement.

Sous-section 1 – Comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre

Article 615-2

Les exploitants d'installations et d'aéronefs rejetant des gaz à effet de serre désignés à l'article L. 229-5 du code de l'environnement doivent, à l'issue de chacune des années civiles d'une période déterminée, restituer à l'Etat sous peine de sanction un nombre de quotas d'émissions égal au total des émissions de gaz à effet de serre de leurs installations ou résultant de leurs activités aériennes.

Les quotas d'émission étant détenus :

- soit pour se conformer aux obligations relatives aux émissions de gaz à effet de serre prévues à l'article L. 229-7 du code de l'environnement ;
- soit pour être cédés, ils répondent à la définition comptable des actifs figurant à l'article 211-1.

Article 615-3
Les quotas d'émission répondent à la définition des actifs figurant à l'article 211-1.
Les quotas d'émission étant un élément, dont le coût d'acquisition est directement lié aux activités de production et de services émettrices de gaz à effet de serre, ils constituent une matière première de nature administrative et sont comptabilisés dans des comptes de stocks.
Ils sont sortis des stocks :

- lors de l'émission de gaz à effet de serre, et/ou ;
- en cas de cession.

Qualification comptable – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées
Les quotas d'émission étant utilisés soit comme moyen exclusif de remplir les obligations au titre des émissions de gaz à effet de serre, soit pour être cédés, ils représentent une valeur économique positive pour l'entité. Ils répondent à la définition comptable des actifs.
Les émissions de gaz à effet de serre sont générées par les activités de production de biens et de services. Les activités de production rendent obligatoire la restitution de quotas d'émission à l'Etat au prorata des émissions. Dans le contexte de réduction ou de suppression des allocations par l'Etat, l'activité de production rend inévitable l'achat de quotas et entraîne un coût de production supplémentaire.
Bien que les quotas ne soient pas détruits ou transformés par le processus de production comme les matières premières physiques, leur équivalent dioxyde de carbone est considéré comme consommé par le processus de production émetteur de gaz à effet de serre. Ils sont donc considérés comme une matière première de nature administrative.

Article 615-4
Les quotas d'émission peuvent être détenus dans deux buts distincts :

- pour se conformer aux exigences de la réglementation relative aux émissions de gaz à effet de serre (modèle économique « production »), et/ou ;
- à des fins de négoce (modèle économique « négoce »).

Les quotas d'émission gérés pour se conformer aux exigences de la réglementation et les quotas d'émission gérés à des fins de négoce sont comptabilisés selon des modalités distinctes précisées ci-après.
Les deux modèles économiques peuvent coexister au sein d'une même entreprise.

Modèle économique – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées
Chaque modèle économique a sa propre logique récapitulée dans le tableau suivant :

Modèle économique	**Production**	**Négoce**
Achat	Imposé Lié à l'activité de production	Volontaire Distinct de l'activité de production
Finalité de l'achat	Remplir les obligations liées aux émissions	Réaliser des plus-values
Effet de l'achat	Fige le coût de production Assure la conformité	Ne fige pas le coût de production Dégage une marge
Restitution des quotas à l'Etat	Preuve de la conformité aux obligations liées aux émissions	

Sous-section 2 – Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « production »

§ 1 – Comptabilisation d'un passif au titre des obligations relatives aux émissions de gaz à effet de serre

Art. 615-5
Les émissions de gaz à effet de serre font naître une obligation de restitution de quotas d'émission à l'Etat.
Cette obligation constitue un passif défini aux articles 321-1 à 321-3 lorsqu'elle se traduit par une obligation d'achat de quotas.
L'obligation de restituer les quotas d'émission à l'Etat pour justifier du respect des obligations n'est pas par elle-même constitutive d'un passif.

Existence d'un passif – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées
Les entités soumises à la réglementation relative aux émissions de gaz à effet de serre doivent, à l'issue de chacune des années civiles de la période d'affectation, restituer à l'Etat sous peine de sanctions un nombre de quotas égal au total des émissions de gaz à effet de serre (article L. 229-7 du code de l'environnement).
Par elle-même, l'obligation de restituer les certificats à l'Etat pour justifier du respect des obligations n'est pas constitutive d'un passif. En effet, la sortie de ressources a lieu lors de l'achat des quotas correspondant aux émissions et la restitution des quotas à l'Etat ne se traduira par aucune sortie de ressources complémentaires.

Art. 615-6
Le passif est comptabilisé au compte 449 « Quotas d'émission à acquérir ».
Le montant comptabilisé au compte 449 correspond au coût des quotas qu'il est nécessaire d'acquérir au titre des émissions de gaz à effet de serre réalisées.
Le passif est éteint par l'achat des quotas.

§ 2 – Comptabilisation des quotas d'émission en stocks

Art. 615-7
Les quotas d'émission acquis sont enregistrés au coût d'acquisition selon les dispositions de l'article 213-31.

Art. 615-8
Les quotas d'émission alloués par l'Etat en application de l'alinéa 2 de l'article L.229-7 du code de l'environnement sont attribués chaque année en fonction d'un volume d'émissions de gaz à effet de serre autorisé et en contrepartie de l'obligation de restituer les quotas correspondant aux émissions de cette même année.
Ils sont enregistrés en stocks pour une valeur nulle.
Les quotas d'émission sont des articles interchangeables dont les règles d'évaluation suivent les méthodes FIFO ou CUMP prévues à l'article 213-34.

Quotas alloués – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées
L'attribution des quotas par l'Etat a pour seul but de permettre aux exploitants de ne pas encourir de coûts de production supplémentaires à hauteur d'un certain plafond d'émissions.
Les quotas alloués ne sont pas considérés comme des biens acquis à titre gratuit au sens de l'article 213-4. Ils sont comptabilisés pour une valeur nulle.
Les quotas alloués par l'Etat étant attribués à raison des émissions de gaz à effet de serre, ils sont réputés être exclusivement utilisés dans le cadre du modèle économique « Production ».

Art. 615-9
A la date de clôture de l'exercice, les quotas d'émission en stocks sont évalués conformément aux dispositions des articles 214-22 et 214-23.

Dépréciation – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées
Lorsque la valeur actuelle des stocks est inférieure à la valeur comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.
Toutefois, le stock de quotas étant détenu à des fins de production, une dépréciation n'est à constater que si le coût de production des produits finis dans lesquels le coût des quotas est incorporé est supérieur à la valeur actuelle de ces mêmes produits finis.

Art. 615-10
Les quotas d'émission sont consommés par les émissions de gaz à effet de serre.
Les quotas d'émission conservés postérieurement à l'émission de gaz à effet de serre pour être restitués à l'Etat ne répondent pas à la définition d'un actif.
Les plus-values et moins-values de cession sont comptabilisées en résultat d'exploitation.

§ 3 – Conséquences à la clôture : comptabilisation d'un actif (stocks) ou d'un passif

Art. 615-11
A la clôture :
- Un passif est comptabilisé si les émissions de gaz à effet de serre sont supérieures aux quotas d'émission détenus par l'entité. Il correspond au coût des quotas qu'il est nécessaire d'acquérir au titre des émissions de gaz à effet de serre réalisées.
- Un actif (stocks) est comptabilisé si les émissions de gaz à effet de serre sont inférieures aux quotas d'émission détenus par l'entité. Il correspond aux quotas d'émission disponibles pour couvrir les émissions futures de gaz à effet de serre.

Conséquences à la clôture, en fonction des chronologies respectives d'émission de gaz à effet de serre et d'achat des quotas : l'entreprise comptabilise soit un actif (stocks), soit un passif – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées
A l'inverse d'une matière première physique, les quotas d'émission ne sont pas détruits physiquement par le processus de production, lequel n'est pas interrompu par la rupture de stock de quotas. Ils peuvent, au choix de l'entreprise, être acquis avant ou après les émissions de gaz à effet de serre.
A la clôture :
- *Un passif est comptabilisé si les émissions de gaz à effet de serre en quantité sont supérieures au nombre de quotas d'émission en portefeuille.*

Le passif est enregistré dans le compte 449 « Quotas d'émissions à acquérir ». Il correspond au coût des quotas restant à acquérir pour couvrir les émissions de gaz à effet de serre déjà réalisées.
L'article L. 229-13 du code de l'environnement précise que « les quotas délivrés à compter du 1er janvier 2013 sont valables pour les émissions produites au cours de périodes de huit ans, dont la première commence le 1er janvier 2013 ». Par conséquent, tous les quotas sont fongibles et peuvent être restitués au titre de toutes les émissions réalisées pendant la durée du plan, indépendamment de leur date de délivrance. En particulier, les quotas reçus en février de l'année n+1 peuvent être restitués en avril n+1 au titre des émissions réalisées au cours de l'année n.
Cependant, alors que le montant total des quotas alloués au titre de chaque période et la quantité délivrée chaque année sont notifiés par l'Etat et donc connus par avance (bien que des ajustements soient possibles notamment à l'initiative des pouvoirs publics et/ou en cas de fermeture de sites), le niveau des émissions sur la durée du plan et donc le déficit global attendu à l'issue du plan dépendent à la fois de l'activité future de l'entreprise et de la performance écologique (actuelle et future) des installations en terme d'émission de gaz à effet de serre. Par conséquent, si, à la clôture d'une période comptable, l'entité

dispose de prévisions fiables permettant de justifier, sur la durée résiduelle du plan, de la génération de futurs excédents de quotas alloués (qui viendront compenser le déficit), la charge nette peut être limitée de manière à ce que le déficit ne dépasse pas le montant global du déficit attendu en fin de période.
La détermination des excédents de quotas alloués par rapport aux prévisions d'émissions de gaz à effet de serre sur la durée résiduelle du plan doit être documentée et fondée sur des éléments vérifiables, comme par exemple :

- *les arrêts d'activité prévus dans le cadre de programmes pluriannuels de maintenance, ou ;*
- *le résultat d'actions techniques de réduction des émissions dès lors que ce résultat peut être raisonnablement estimé (faisabilité technique et technologies éprouvées).*

Exemple d'application :
Soit une entité recevant 100 quotas au titre de chaque année du plan, qui se termine le 31/12/N. Au 31/12/N-1, elle présente un déficit de 8 quotas d'émission.

- *1ère situation : elle ne dispose pas de prévisions fiables d'émission de gaz à effet de serre au titre de l'année N : Au 31/12/N-1, le passif « quotas d'émission à acquérir » est évalué pour 8 tonnes à la valeur de marché à la clôture.*
- *2ème situation : elle dispose de prévisions fiables d'émission de gaz à effet de serre, évaluées à 98 tonnes au titre de l'année N : Par conséquent, à la fin de l'année N-1, l'entreprise dispose d'une prévision selon laquelle elle génèrera une situation d'excédent net de 2 quotas sur la durée résiduelle du plan. Au 31/12/N-1, le passif « quotas d'émission à acquérir » est évalué pour 6 tonnes à la valeur de marché à la clôture.*

- *Un actif (stocks) est comptabilisé si les émissions de gaz à effet de serre en quantité sont inférieures au nombre de quotas d'émission en portefeuille.*

Un actif (stocks) est comptabilisé si les émissions de gaz à effet de serre en quantité sont inférieures au nombre de quotas d'émission en portefeuille.
Un stock de matières premières est enregistré au titre des quotas détenus et non consommés.
Il correspond aux quotas d'émission disponibles pour couvrir les émissions futures de gaz à effet de serre.

Sous-section 3 – Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « négoce »

Art. 615-12
Les quotas d'émission sont comptabilisés en stocks.

§ 1 – Coût d'entrée

Art. 615-13
Ils sont enregistrés au coût d'acquisition conformément à l'article 213-31.

§ 2 – Evaluation postérieurement à la date d'entrée

Art. 615-14
A la clôture de l'exercice, ils sont évalués conformément aux articles 214-22 et 214-23.

Art. 615-15
Les quotas d'émission gérés selon le modèle économique « production » et les quotas d'émission gérés selon le modèle économique « négoce » font l'objet d'une évaluation distincte.

Evaluation postérieure à la date d'entrée – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées
Lorsqu'une entité gère les quotas d'émission selon les deux modèles économiques, la dépréciation constatée sur les quotas « négoce » ne peut être compensée par les plus-values latentes sur les quotas « production » et inversement.

§ 3 – Sortie de stocks

Art. 615-16
La détention des quotas d'émission n'étant pas liée à un processus de production générant des émissions de gaz à effet de serre, ils ne sont pas consommés par l'émission de gaz à effet de serre, même lorsqu'ils sont détenus par une entreprise soumise à cette réglementation.

Art. 615-17
Les plus-values et moins-values de cession sont comptabilisées en résultat d'exploitation.

Sous-section 4 – Comptabilisation de l'amende

Art. 615-18 *(Règlement ANC n° 2012-03 du 4 octobre 2012 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et instruments assimilés)*
L'amende prévue à l'article L. 229-18 du code de l'environnement est comptabilisée en charges.

Code de l'environnement

Art. L. 229-18 - I. L'exploitant ne peut céder les quotas qu'il détient, dans la limite de ceux qui lui ont été délivrés au titre d'une installation ou de ses activités aériennes et d'une année déterminée :
-en cas d'absence de déclaration de sa part des émissions de l'installation ou résultant de ses activités aériennes au cours de cette année avant une date fixée par décret ;
-ou lorsque l'inspection des installations classées constate que la déclaration relative aux émissions de l'installation au cours de cette année ne répond pas aux conditions fixées par l'arrêté relatif aux installations prévu à l'article L. 229-6. La décision, qui doit être motivée, intervient alors au plus tard à l'expiration du délai mentionné au III de l'article L. 229-14 ;
-ou lorsque l'autorité compétente constate que la déclaration relative aux émissions résultant de ses activités aériennes de l'année, ou la vérification de celle-ci, ne répondent pas aux conditions fixées par l'arrêté relatif aux exploitants d'aéronef prévu à l'article L. 229-6.

L'exploitant recouvre la disponibilité de ses quotas lorsqu'une déclaration de sa part a été jugée satisfaisante ou, à défaut, lorsque le volume des émissions a été arrêté d'office par l'autorité administrative, sur la base d'un calcul forfaitaire établi au plus tard deux mois après qu'il a été informé du caractère insatisfaisant de sa déclaration ou, en cas d'absence de déclaration, au plus tard le 31 mai. Un arrêté précise les méthodes utilisées pour ce calcul et les conditions dans lesquelles l'exploitant est préalablement consulté.

II.- Chaque année, lorsqu'à une date fixée par décret l'exploitant ou le mandataire n'a pas restitué un nombre de quotas suffisant pour couvrir ses émissions de l'année précédente, et lorsque l'autorité chargée de la tenue du registre européen mentionné à l'article L. 229-16 a informé l'autorité administrative de l'inobservation de cette obligation et de l'excédent d'émissions de gaz à effet de serre par rapport au nombre de quotas restitués, l'autorité compétente met en demeure l'exploitant ou le mandataire de satisfaire à cette obligation dans un délai d'un mois.
L'autorité administrative prononce à l'encontre de l'exploitant ou du mandataire qui ne respecte pas les prescriptions de la mise en demeure dans le délai imparti une amende proportionnelle au nombre de quotas non restitués. Le paiement de l'amende ne libère pas l'exploitant ou le mandataire de l'obligation de restituer une quantité de quotas égale au volume des émissions excédentaires. Il doit s'acquitter de cette obligation au plus tard l'année suivante. Les quotas qu'il détient demeurent incessibles et une nouvelle amende est prononcée chacune des années suivantes tant qu'il n'est pas satisfait à cette obligation.
Le montant de l'amende est fixé à 40 euros par quota non restitué pour la période triennale débutant le 1er janvier 2005 et à 100 euros pour les périodes suivantes. Le recouvrement est effectué au profit du Trésor public comme en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine.
La décision prononçant l'amende peut en outre prévoir que le nom de l'exploitant ou du mandataire sera rendu public lorsqu'elle sera devenue définitive.
Au cas où un exploitant d'aéronef mentionné à l'article L. 229-5ne se conforme pas aux exigences du présent II, il peut faire l'objet d'une interdiction d'exploitation dans les conditions prévues à l'article 16 de la directive 2003/87/CE du 13 octobre 2003.

Sous-section 5 - Comptabilisation des unités autres que les quotas d'émission de gaz à effet de serre

Art. 615-19
Ces unités autres sont comptabilisées selon les règles comptables décrites aux articles 615-2 à 615-17. Toutefois, seules les unités pouvant être utilisées pour remplir les obligations liées aux émissions de gaz à effet de serre peuvent être comptabilisées selon le modèle économique « production ».

Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées

- ***Caractéristiques***

Les unités, autres que les quotas d'émission ont comme caractéristique commune d'être émises dans le cadre d'un système contraignant ou volontaire de réduction des émissions de gaz à effet de serre.
Elles peuvent être attribuées en contrepartie d'activités présentant un intérêt pour la réduction des émissions de gaz à effet de serre, ou acquises. Elles sont librement négociables.
A l'exception des unités désignées à l'article L. 229-24 du code de l'environnement, elles peuvent, sous certaines conditions et limites, être utilisées pour s'acquitter des obligations liées aux émissions de gaz à effet de serre.
Ces unités ont des caractéristiques proches des quotas d'émission de gaz à effet de serre.
Elles peuvent, comme les quotas d'émission :

- *être utilisées pour remplir les obligations liées aux émissions de gaz à effet de serre ; et/ou*
- *être détenues aux fins d'une activité de négoce.*

- ***Comptabilisation***

La comptabilisation de ces unités est identique à celle des quotas d'émissions :

- *comptabilisation distincte en fonction du modèle économique de l'entreprise ;*
- *et au sein de chaque modèle économique, application des principes de comptabilisation applicables aux quotas d'émission.*

- ***Modèle économique de gestion et de comptabilisation des unités***

Seules les unités pouvant être utilisées pour s'acquitter des obligations liées aux émissions de gaz à effet de serre peuvent être comptabilisées selon le modèle économique « production ».
Les autres unités sont comptabilisées selon le modèle économique « négoce ».

Art. 615-20
Le coût d'entrée des unités attribuées à l'entité est évalué au coût de production conformément aux dispositions de l'article 213-32.

Cout de production – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées

Contrairement aux quotas d'émission, les unités ne sont pas allouées dans le cadre d'une autorisation d'émissions de gaz à effet de serre, mais en contrepartie de programmes volontaires de réduction d'émissions ou de destruction de gaz à effet de serre. Les unités obtenues sont donc un produit des activités volontaires de l'entité.
Le coût de production comprend les coûts directement liés aux unités obtenues, telles la main d'œuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux, fixes et variables, qui sont encourus pour l'obtention des unités.

- *Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production (exemple : amortissement et entretien des bâtiments).*
- *Les frais généraux 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.*

Sous-section 6 - Suivi des quotas et des autres unités en comptabilité matière

Art. 615-21
Les quotas d'émission et les autres unités détenus par les entreprises soumises à la réglementation relative aux émissions de gaz à effet de serre font l'objet d'un suivi en comptabilité matière tenue hors bilan faisant apparaître les quantités détenues, en distinguant les unités gérées selon le modèle économique « production » et le cas échéant celles gérées selon le modèle économique « négoce » et en distinguant, au sein du modèle économique « production », celles destinées à couvrir les émissions de gaz à effet de serre réalisées, de celles destinées à couvrir les émissions futures.

Sous-section 7 – Informations en annexe

Art. 615-22
Les entreprises doivent mentionner dans l'annexe de leurs comptes les informations suivantes conformément à l'article 831-2/27 :

- la description du ou des modèles économiques retenus pour gérer et comptabiliser les quotas d'émission (modèle « production », modèle « négoce ») ;
- l'estimation des émissions réalisées de gaz à effet de serre ;
- les hypothèses prises en compte pour l'évaluation du passif «quotas d'émission à acquérir » ;
- toute information pertinente sur la gestion du risque CO2.

Elles mentionnent en « engagements reçus » le nombre de quotas restant à recevoir de l'Etat au titre de la période pluriannuelle d'allocation de quotas en cours, conformément à l'article 831-4/4.

Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées

- ***Documentation par l'entreprise du modèle économique***

La comptabilisation et l'évaluation des quotas étant distinctes selon le modèle économique de l'entreprise, il appartient aux entités soumises à la réglementation relative aux émissions de gaz à effet de serre de documenter le ou les modèles économiques retenus.
A titre indicatif, le modèle économique « Production » peut être documenté au moyen des éléments suivants :

- *description de la stratégie et de la politique d'achat de quotas ;*
- *documentation des contrats d'achat (au comptant, à terme, et dérivés sur quotas) ;*
- *adossement des contrats d'achat aux émissions passées et aux émissions futures hautement probables ; allocation des achats à des périodes précises de production ;*
- *justification des cessions occasionnelles.*

Dans le modèle économique « production », la cession des quotas acquis précédemment est possible :

- *pour résorber des excédents de quotas, lorsque les prévisions d'émissions sont revues à la baisse ; ou*
- *dans le cadre de l'optimisation des coûts de production. Mais les mouvements (hors ceux liés aux opérations de couverture) doivent être limités. Il faut noter que le règlement ne traite pas des différentes opérations de couverture liées aux émissions de gaz à effet de serre.*

Des changements importants intervenus dans la gestion des quotas d'émission doivent être justifiés par des événements de nature particulière (exemple : baisse de production liée à un arrêt imprévu et prolongé des installations, pertes de parts de marché).
Lorsque les deux modèles coexistent, il est recommandé de ventiler les quotas d'émission utilisés selon chaque modèle au moyen de la gestion de portefeuilles distincts, ou au moyen d'outils appropriés de contrôle interne.

- ***Informations en annexe***

Les quotas d'émission de gaz à effet de serre étant comptabilisés en stocks, les entreprises mentionnent en annexe les informations générales relatives aux stocks définies à l'article 831-2/6 :

- *Valeur comptable des stocks de quotas ;*
- *Méthode comptable adoptée pour évaluer les stocks de quotas ;*

- *Méthode utilisée pour le calcul des dépréciations et montants des dépréciations ;*

De plus, les entreprises doivent mentionner les informations complémentaires spécifiques suivantes, conformément à l'article 831-2/27 :

- *La description du ou des modèles économiques (« production », « négoce ») selon lesquels les quotas d'émission et unités assimilées sont gérés et comptabilisés ;*
- *L'estimation des émissions réalisées de gaz à effet de serre et hypothèses prises en compte pour l'évaluation du passif « quotas d'émission à acquérir » ;*
- *Toute information pertinente sur la gestion du risque CO2.*

Section 6 – Certificats d'économies d'énergie

Art. 616-1

Les certificats d'économies d'énergie définis par l'article L. 221-8 du code de l'énergie, à l'exception de ceux détenus par les structures désignées à l'alinéa 2 de l'article L. 221-2 du code de l'énergie, sont comptabilisés conformément aux dispositions figurant dans la présente section.

Code de l'énergie

Art. L. 221-1 - Sont soumises à des obligations d'économies d'énergie :
1° Les personnes morales qui mettent à la consommation des carburants automobiles et dont les ventes annuelles sont supérieures à un seuil défini par décret en Conseil d'Etat.
2° Les personnes qui vendent de l'électricité, du gaz, du fioul domestique, de la chaleur ou du froid aux consommateurs finals et dont les ventes annuelles sont supérieures à un seuil défini par décret en Conseil d'Etat.
Les ventes annuelles de fioul domestique des personnes morales exclues par le seuil fixé en application du 2° doivent représenter moins de 5 % du marché. Les obligations des personnes morales dont les ventes annuelles de fioul domestique dépassent le seuil fixé en application du 2° ne portent que sur les ventes supérieures à ce seuil.
Les personnes mentionnées aux 1° et 2° peuvent se libérer de ces obligations soit en réalisant, directement ou indirectement, des économies d'énergie, soit en acquérant des certificats d'économies d'énergie.
Une part de ces économies d'énergie doit être réalisée au bénéfice des ménages en situation de précarité énergétique.
La définition des montants d'économies d'énergie à réaliser prend en compte les certificats d'économies d'énergie obtenus par la contribution à des programmes mentionnés au deuxième alinéa de l'article L. 221-7.

Art. L. 221-2 - A l'issue de la période considérée, les personnes mentionnées à l'article L. 221-1 justifient de l'accomplissement de leurs obligations en produisant des certificats d'économies d'énergie obtenus ou acquis dans les conditions prévues aux articles L. 221-7, L. 221-8 et L. 221-9.
Afin de se libérer de leurs obligations, les personnes mentionnées aux 1° et 2° de l'article L. 221-1 sont autorisées à se regrouper dans une structure pour mettre en place des actions collectives visant à la réalisation d'économies d'énergie ou pour acquérir des certificats d'économies d'énergie.

Art. L. 221-7 - Toute personne visée à l'article L. 221-1 ou toute autre collectivité publique, l'Agence nationale de l'habitat et tout organisme visé à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ou toute société d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux, si leur action, additionnelle par rapport à leur activité habituelle, permet la réalisation d'économies d'énergie d'un volume supérieur à un seuil fixé par arrêté du ministre chargé de l'énergie obtiennent, sur leur demande, en contrepartie, des certificats d'économies d'énergie délivrés par l'Etat ou, en son nom, par un organisme habilité à cet effet par le ministre chargé de l'énergie. Ils peuvent atteindre ce seuil en se regroupant et désignant l'un d'entre eux ou un tiers qui obtient, pour son compte, les certificats d'économies d'énergie correspondants. Pour les collectivités publiques, seules les actions permettant la réalisation d'économies d'énergie sur leur propre patrimoine ou dans le cadre de leurs compétences peuvent donner lieu à la délivrance de certificats d'économies d'énergie.
La contribution à des programmes de réduction de la consommation énergétique des ménages les plus défavorisés ou à des programmes d'information, de formation et d'innovation en faveur de la maîtrise de la demande énergétique, notamment en faveur du développement de la mobilité durable, et en particulier du développement des véhicules ayant de faibles émissions de dioxyde de carbone, peut donner lieu à la délivrance de certificats d'économies d'énergie. La liste des programmes éligibles et les conditions de délivrance des certificats d'économies d'énergie sont définies par un arrêté du ministre chargé de l'énergie.
L'installation d'équipements permettant le remplacement d'une source d'énergie non renouvelable par une source d'énergie renouvelable pour la production de chaleur consommée dans un local à usage d'habitation ou d'activités agricoles ou tertiaires donne lieu à la délivrance de certificats d'économies d'énergie selon des modalités de calcul spécifiques.
Les économies d'énergie réalisées dans les installations classées visées à l'article L. 229-5 du code de l'environnement ou celles qui résultent exclusivement de la substitution entre combustibles fossiles ou du respect de la réglementation en vigueur à une date de référence fixe ne donnent pas lieu à délivrance de certificats d'économies d'énergie

Art. L. 221-8 – Les certificats d'économies d'énergie sont des biens meubles négociables, dont l'unité de compte est le kilowattheure d'énergie finale économisé. Ils peuvent être détenus, acquis ou cédés par toute personne visée à l'article L. 221-1 ou par toute autre personne morale. Le nombre d'unités de compte est fonction des caractéristiques des biens, équipements, services, processus ou procédés utilisés pour réaliser les économies d'énergie et de l'état de leurs marchés à une date de référence fixe. Il peut être pondéré en fonction de la nature des bénéficiaires des économies d'énergie, de la nature des actions d'économies d'énergie et de la situation énergétique de la zone géographique où les économies sont réalisées.

Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie

- ***Contexte***

Afin de favoriser la maîtrise de la consommation énergétique globale, la loi n° 2055-781 du 13 juillet 2005 fixant les orientations de la politique énergétique a créé un système de certificats d'économies d'énergie (CEE) dont le mécanisme est le suivant : les personnes morales qui vendent de l'électricité, du gaz, de la chaleur ou du froid aux consommateurs finals et dont les ventes annuelles excèdent un seuil, ainsi que les personnes qui vendent du fioul domestique aux consommateurs finaux sont soumises à des obligations d'économies d'énergie sur une période donnée. Elles peuvent entreprendre plusieurs types d'actions pour respecter leurs obligations :

- *Réaliser des économies d'énergie dans leurs propres immobilisations et installations à condition que ces sites ne soient pas déjà soumis à des exigences au titre de la règlementation sur les quotas d'émission de gaz à effet de serre.*
- *Amener leurs clients à réaliser des économies d'énergie en leur apportant des informations sur les moyens à mettre en œuvre, avec des incitations financières en relation avec des industriels ou des distributeurs : prime pour l'acquisition d'un équipement, aides aux travaux, service de préfinancement…*
- *En contrepartie du constat des économies d'énergie finales obtenues grâce à ces actions, les vendeurs d'énergie reçoivent des certificats sur la base de forfaits en kWh calculés par types d'actions.*
- *Ou acquérir des certificats d'économies d'énergie auprès d'autres acteurs comme les entreprises industrielles ou de services et/ou les collectivités territoriales qui pourront, dans certaines conditions, obtenir – elles aussi – des certificats.*

A l'issue de la période considérée précisée par décret en conseil d'Etat (1er juillet 2006-30 juin 2009 pour la première période), les vendeurs d'énergie justifient de l'accomplissement de leurs obligations en produisant des certificats d'économies d'énergie obtenus ou acquis dans les conditions décrites ci-dessus.
Si les vendeurs d'énergie ne parviennent pas à remplir leurs obligations dans le temps imparti, ils doivent s'acquitter d'un versement libératoire au Trésor public, calculé sur la base d'une pénalité maximale de 0,02 € par kilowattheure.
Le dispositif est proche, dans ses modalités et son fonctionnement, du système d'échange des quotas d'émission de gaz à effet de serre :

- *les pouvoirs publics fixent un objectif de nature environnementale ;*
- *ils obligent les entreprises à réaliser des économies d'énergie ;*
- *ils obligent les entreprises contraintes à restituer des certificats pour apporter la preuve du respect des obligations ;*
- *ils autorisent l'échange des certificats sur le marché.*

- ***Champ d'application***

Le présent règlement est relatif à la comptabilisation des opérations sur les certificats d'économies d'énergie désignés à l'article L. 221-8 du code de l'énergie. Le présent règlement s'applique aux entités soumises aux obligations d'économies d'énergie (art. L. 221-1 1° et 2° du code de l'énergie) et aux entités non soumises aux obligations d'économies d'énergie détenant des certificats d'économies d'énergie qui établissent des comptes individuels selon les dispositions du présent règlement et des comptes consolidés selon les dispositions du règlement n° 99-02 modifié.

Il ne traite pas de manière spécifique de la comptabilisation des opérations effectuées par les structures collectives pour satisfaire aux obligations d'économies d'énergie transférées par leurs adhérents (art. L. 221-1 du code de l'énergie).
En effet, l'obligation d'économies d'énergie des structures collectives ne résulte pas de la réalisation de ventes d'énergie; mais du transfert de l'obligation de leurs membres.
De même, la comptabilisation des opérations entre les structures collectives et leurs membres ne relève pas du présent règlement. Ces opérations sont comptabilisées conformément aux dispositions du présent règlement.

Sous-section 1 – Traitement comptable des obligations d'économies d'énergie : comptabilisation d'un passif lié aux ventes d'énergie

Art. 616-2
Les personnes désignées à l'article L. 221-1 du code de l'énergie ont une obligation d'économies d'énergie dont elles peuvent se libérer :
- soit en réalisant, directement ou indirectement, des actions d'économies d'énergie permettant l'obtention des certificats d'économies d'énergie désignés à l'article L. 221-8 du code de l'énergie délivrés par l'Etat ;
- soit en acquérant des certificats d'économies d'énergie.

Le fait générateur de l'obligation d'économies d'énergie est l'activité de ventes d'énergie de l'année en cours.

Art. 616-3
L'obligation d'économies d'énergie constitue un passif conformément aux articles 321-1 à 321-3 lorsque les actions permettant de se libérer de l'obligation se traduisent par une sortie de ressources sans contrepartie.

Comptabilisation d'un passif lié aux ventes d'énergie – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie
Les personnes soumises à l'obligation d'économies d'énergie le sont au titre des ventes d'énergie qu'elles réalisent :
- *pour les personnes morales qui mettent à la consommation des carburants automobiles, le fait générateur de l'obligation est la réalisation des ventes d'énergie dans l'année en cours. L'assiette de l'obligation est le volume de ventes de la même année.*
- *pour les autres obligés, le fait générateur de l'obligation est la réalisation d'une activité de vente d'énergie dans l'année en cours, l'assiette de l'obligation étant le volume des ventes d'énergie de l'année précédente.*

L'activité de vente d'énergie fait donc naître une obligation progressive de réalisation d'économies d'énergie. Cette obligation se traduit par la constatation d'un passif au titre de la sortie de ressources sans contrepartie nécessaire pour éteindre l'obligation.

Art. 616-4
Le passif est évalué au montant des dépenses ayant la nature de charges qui restent à engager pour éteindre l'obligation d'économies d'énergie.

Evaluation du passif – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie
Le passif est évalué au montant des dépenses ayant la nature de charges qui restent à engager pour éteindre l'obligation d'économies d'énergie à la clôture de chaque période comptable.
Les dépenses d'économies d'énergie réalisées sur les installations propres de l'entité, qui se traduisent par l'entrée d'un élément d'actif au sens des articles 212-1 et 212-2 ne peuvent pas être prises en compte dans l'évaluation du passif.
Lorsque l'entité estime qu'elle n'aura pas d'autre choix réaliste que de d'acquitter le versement au Trésor public pour se libérer de l'obligation, ce dernier doit être provisionné.

Art. 616-5
Le passif est éteint par :
- la réalisation des dépenses d'économies d'énergie ayant la nature de charges permettant l'obtention des certificats, ou ;
- l'achat des certificats, ou ;
- le versement au Trésor public prévu à l'article L. 221-4 du code de l'énergie.

Date d'extinction du passif – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie

Les entreprises soumises à l'obligation d'économies d'énergie ont l'obligation :
- *de restituer des certificats d'économies d'énergie à l'Etat au prorata de leurs obligations ;*
- *et pour ce faire soit engager les dépenses d'économies d'énergie permettant d'obtenir les certificats, soit acquérir les certificats.*

Alors que la preuve de la réalisation de l'obligation d'économies d'énergie est matérialisée par la restitution des certificats à l'Etat à l'issue de la période pluriannuelle, le passif est éteint dès la réalisation effective des actions d'économies d'énergie.

Par elle-même, l'obligation de restitution des certificats déjà obtenus ou acquis ne constitue pas un passif car la sortie de ressources nécessaires à leur obtention est définitive et aucune sortie de ressources complémentaires n'interviendra lors de la restitution des certificats à l'Etat.

La restitution des certificats apporte simplement la preuve de la conformité de l'entreprise à la réglementation relative aux obligations d'économies d'énergie.

Art. 616-6
Les obligations dont l'entité se libère par des actions directes d'économies d'énergie sur ses propres installations et qui ont pour contrepartie l'entrée d'un élément d'actif prévu par l'article 211-1 ne sont pas constitutives d'un passif.

Art. 616-7
L'obligation de produire les certificats à l'Etat pour justifier du respect des obligations d'économies d'énergie n'est pas à par elle-même constitutive d'un passif.

Sous-section 2 - Traitement comptable des certificats d'économies d'énergie : comptabilisation en stocks

Art. 616-8
Conformément à l'article L. 221-8 du code de l'énergie, les certificats d'économies d'énergie sont des biens meubles négociables, dont l'unité de compte est le kilowattheure d'énergie finale économisé. Ils peuvent être détenus, acquis ou cédés par toute personne visée à l'article L. 221-1 du même code ou par toute autre personne morale.
Les personnes désignées à l'article L. 221-1 et L. 221-7 du code de l'énergie obtiennent des certificats d'économies d'énergie délivrés par l'Etat en contrepartie de leurs actions d'économies d'énergie.

Art. 616-9 Les certificats d'économies d'énergie, qui peuvent être utilisés soit pour se libérer de l'obligation d'économies d'énergie, soit pour être cédés, répondent à la définition comptable des actifs figurant à l'article 211-1.
Les certificats d'économies d'énergie étant un élément dont le coût d'obtention ou d'acquisition est directement lié à l'activité de vente d'énergie, ils constituent une fourniture de nature administrative et sont comptabilisés dans des comptes de stocks.
Ils sont sortis des stocks :
- lors des ventes d'énergie générant l'obligation d'économies d'énergie, qui vaut consommation de leur unité de compte, ou/et ;
- lors de leur cession.

Traitement comptable des certificats d'économies d'énergie : comptabilisation en stocks – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie

Les certificats d'économies d'énergie étant utilisés soit comme le moyen de remplir les obligations d'économies d'énergie, soit pour être cédés, ils représentent une valeur économique positive pour l'entité.
Ils répondent à la définition comptable des actifs.
Pour se libérer de leur obligation d'économies d'énergie, les entités doivent, à l'issue de la période pluriannuelle :

- *soit restituer à l'Etat le nombre de certificats correspondant à leurs obligations ;*
- *soit acquitter une pénalité libératoire, d'un montant dissuasif par rapport au prix des certificats.*

L'obtention des certificats au moyen de la réalisation de dépenses directes ou indirectes d'économies d'énergie et l'acquisition de ces mêmes certificats sont donc les moyens privilégiés de se libérer de l'obligation.
Les certificats d'économies d'énergie sont un élément dont le coût d'obtention ou d'acquisition est directement lié à l'activité de vente d'énergie, et qui vient renchérir le coût de revient des produits vendus.
Bien que les certificats ne soient pas détruits ou transformés par l'activité de l'entreprise comme les fournitures physiques, leur unité de compte (kilowattheure d'énergie finale économisé) est considérée comme consommée par l'activité générant l'obligation d'économies d'énergie.
Ils sont considérés comme une fourniture de nature administrative.

Art. 616-10

Les certificats d'économies d'énergie peuvent être détenus dans deux buts distincts :

- pour se conformer aux exigences de la réglementation relative aux économies d'énergie (modèle économique « Economies d'énergie »), ou/et ;
- à des fins de négoce (modèle économique « Négoce »).

Les certificats d'économies d'énergie gérés pour se conformer aux exigences de la réglementation et ceux gérés à des fins de négoce sont comptabilisés selon des modalités distinctes décrites ci-après.

Les deux modèles économiques peuvent coexister au sein d'une même entreprise.

Modèle économique – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie

Les certificats sont gérés selon deux modèles économiques, qui ont chacun leur propre logique, récapitulée dans le tableau suivant :

Modèle économique	**Economies d'énergie**	**Négoce**
Obtention ou Achat	Imposé Lié à l'activité de vente d'énergie	Volontaire Distinct de l'activité de vente d'énergie
Finalité de l'obtention ou de l'achat	Mise en conformité	Réaliser des plus-values
Effet de l'obtention ou de l'achat	Assure la conformité par rapport aux obligations	Dégage une marge
Restitution des certificats à l'Etat	Preuve de la conformité	

§ 1 – Modèle économique « Economies d'énergie »

Art. 616-11
Les certificats obtenus de l'Etat ou en cours d'obtention sont enregistrés à leur coût de production, suivant les dispositions de l'article 213-32.

Art. 616-12
Les certificats acquis sont enregistrés à leur coût d'acquisition selon les dispositions de l'article 213-31.

Certificats acquis – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie
Le coût d'acquisition 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 leur acquisition.*

Les coûts administratifs sont exclus du coût d'acquisition, à l'exception du coût des structures dédiées.

Art. 616-13
Les certificats obtenus et acquis sont des articles interchangeables dont les règles d'évaluation suivent les méthodes FIFO ou CUMP prévues à l'article 213-34.

Certificats obtenus – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie
Les certificats sont obtenus de l'Etat en contrepartie de la réalisation d'actions directes ou indirectes d'économies d'énergie. Ces certificats obtenus ou en cours d'obtention sont enregistrés au coût de production au sens de l'article 213-34 c'est-à-dire les coûts directement liés aux actions d'économies d'énergie, ainsi que l'affectation systématique des frais généraux, fixes et variables, encourus.
Dans le cas particulier des certificats d'économies d'énergie, les coûts directs seront généralement constitués de la main-d'œuvre directe affectée aux actions d'économies d'énergie, ainsi que des versements directs sous forme d'incitation financière aux économies d'énergie, ou versements à des programmes.

Art. 616-14
A la clôture de l'exercice, les certificats en stocks sont évalués conformément aux dispositions des articles 214-22 et 214-23.

Evaluation postérieure à la date d'entrée – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie
Comme le stock de certificats est détenu dans le cadre de l'activité de vente d'énergie, une dépréciation n'est à constater que si le coût de revient des produits vendus dans lequel le coût des certificats est incorporé est supérieur à la valeur actuelle de ces mêmes produits.

Art. 616-15
Les certificats d'économies d'énergie sont consommés par la survenance du fait générateur de l'obligation d'économies d'énergie, qui vaut consommation de leur unité de compte (kilowattheure d'énergie finale économisé).
Les certificats d'économie d'énergie conservés postérieurement au fait générateur de l'obligation pour être restitués à l'Etat ne répondent pas à la définition d'un actif.

Art. 616-16
Les certificats d'énergie sont sortis des stocks :
- lors de la réalisation des ventes d'énergie générant l'obligation d'économies d'énergie, ou/et ;

- en cas de cession.

Date de consommation des certificats d'énergie – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie

Lorsque l'obligation d'économies d'énergie n'a pas encore pris naissance, les certificats détenus par l'entreprise peuvent :

- *soit être utilisés pour garantir la conformité de l'entreprise par rapport aux obligations futures d'économies d'énergie ;*
- *soit être cédés.*

Ils procurent des avantages économiques futurs et répondent à la définition d'un actif.

En revanche, lorsque les obligations d'économies d'énergie liées aux ventes d'énergie ont pris naissance, les certificats :

- *ne peuvent plus être utilisés pour garantir la conformité par rapport aux obligations futures (l'achat ou l'obtention de nouveaux certificats sera nécessaire pour ce faire) ;*
- *peuvent être cédés et procurer des ressources économiques à l'entité sous forme de trésorerie, mais leur cession entraîne simultanément la reconnaissance d'un passif lié à l'obligation d'obtenir ou d'acquérir un nombre équivalent de nouveaux certificats.*

Après la naissance de l'obligation d'économies d'énergie, les certificats ne procurent pas d'avantages économiques futurs à l'entité et ne répondent pas à la définition d'un actif.

Alors que les certificats ne sont pas détruits ou transformés par l'activité de l'entreprise comme les fournitures physiques, leur unité de compte (kilowattheure d'énergie finale économisé) est considérée comme consommée par la naissance des obligations d'économies d'énergie.

Les certificats sont donc sortis de stocks au fur et à mesure de la réalisation de l'activité de vente d'énergie générant les obligations d'économies d'énergie.

Art. 616-17

Les plus-values et moins-values de cession sont comptabilisées en résultat d'exploitation.

Art. 616-18

A la clôture de l'exercice :

- Un passif est comptabilisé si les obligations d'économies d'énergie sont supérieures à la réalisation des économies d'énergie. Le passif correspond au coût des actions restant à engager pour éteindre les obligations liées aux ventes d'énergie réalisées. Il est éteint ultérieurement par la réalisation des dépenses d'économies d'énergie ayant la nature de charges permettant l'obtention des certificats, ou par l'achat des certificats, ou ;
- Un actif (stock) est comptabilisé si les économies d'énergie réalisées sont supérieures aux obligations d'économies d'énergie. Le stock correspond aux certificats acquis, obtenus ou en cours d'obtention permettant de garantir les obligations futures d'économies d'énergie. Il est consommé ultérieurement par la réalisation de ventes d'énergie générant l'obligation d'économies d'énergie.

Sortie de stocks – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie

A l'inverse d'une fourniture physique, les certificats d'énergie ne sont pas détruits physiquement par l'activité de vente d'énergie, laquelle n'est pas interrompue par la rupture de stock de certificats. Ceux-ci peuvent, au choix de l'entreprise, être acquis avant ou après les ventes d'énergie.

Deux situations peuvent donc se présenter à la clôture :

- *Un passif est comptabilisé si les obligations d'économies d'énergie sont supérieures à la réalisation des économies d'énergie. Il correspond au coût des actions restant à engager pour éteindre les obligations liées aux ventes d'énergie réalisées. Le passif est éteint ultérieurement par la réalisation des dépenses d'économies d'énergie ayant la nature de charges permettant l'obtention des certificats, ou par l'achat des certificats.*
- *Un actif (stocks) est comptabilisé si les économies d'énergie réalisées sont supérieures aux obligations d'économies d'énergie. Le stock correspond aux certificats acquis, obtenus ou en cours d'obtention*

permettant de garantir les obligations futures d'économies d'énergie. Il est consommé ultérieurement par la réalisation de ventes d'énergie générant l'obligation d'économies d'énergie.

§ 2 – Modèle économique « Négoce »

Art. 616-19
Les certificats d'économies d'énergie détenus à des fins de négoce sont comptabilisés en stocks.

Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « Négoce » – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie
Dans le modèle économique «Négoce », la détention des certificats n'est pas liée à l'obligation d'économies d'énergie. Ils sont obtenus ou acquis par l'entreprise en vue de leur revente et de la réalisation de plus-values.
Ils sont comptabilisés en stocks.
Si l'entité a des obligations d'économies d'énergie pour lesquelles elle comptabilise un passif, les certificats « Négoce » ne sont pas consommés par l'activité de vente d'énergie. Par conséquent :
- *les certificats « Négoce » ne sont pas sortis de stocks au fur et à mesure des ventes d'énergie, mais uniquement en cas de cession ;*
- *l'entrée dans le patrimoine des certificats « Négoce » n'éteint pas le passif.*

Art. 616-20
Les certificats obtenus de l'Etat ou en cours d'obtention sont enregistrés à leur coût de production, suivant les dispositions de l'article 213-32.
Les certificats acquis sont enregistrés à leur coût d'acquisition conformément à l'article 213-31.
Les certificats obtenus et acquis sont des articles interchangeables dont les règles d'évaluation suivent les méthodes FIFO ou CUMP prévues à l'article 213-34.
Les certificats gérés selon le modèle économique « Economies d'énergie » et ceux gérés selon le modèle économique « Négoce » font l'objet d'une évaluation distincte.

Art. 616-21
A la clôture de l'exercice, les certificats d'économies d'énergie en stocks sont évalués conformément aux articles 214-22 et 214-23.

Evaluation postérieurement à la date d'entrée – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie
Par conséquent, lorsqu'une entité gère les certificats d'économies d'énergie selon les deux modèles économiques, la dépréciation constatée sur les certificats « négoce » ne peut être compensée par les plus-values latentes sur les certificats « économies d'énergie » et inversement.

Art. 616-22
La détention des certificats d'économies d'énergie n'étant pas liée aux obligations d'économies d'énergie, ceux-ci ne sont pas consommés par l'activité de vente d'énergie.
Les plus-values et moins-values de cession sont comptabilisées en résultat d'exploitation.

§ 3 – Suivi des certificats d'économies d'énergie en comptabilité matière

Art. 616-23
Les certificats d'économies d'énergie détenus par les entreprises soumises aux obligations d'économies d'énergie font l'objet d'un suivi en comptabilité matière tenue hors bilan faisant apparaître les quantités détenues, en distinguant les certificats gérés selon le modèle économique « Economies d'énergie » et le cas échéant ceux gérés selon le modèle économique « Négoce », et en distinguant, au sein du modèle économique « Economies d'énergie », les certificats destinés à couvrir les obligations passées, de ceux destinés à couvrir les obligations futures.

Suivi des certificats d'économies d'énergie – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie
Compte tenu du mode de comptabilisation décrit ci-dessus, les certificats détenus pour remplir les obligations d'économies d'énergie ne sont plus comptabilisés au bilan après la réalisation des ventes d'énergie ayant généré l'obligation, alors même qu'ils sont toujours en possession de l'entité jusqu'à leur date de restitution à l'Etat.

Sous-section 3 – Comptabilisation du versement au Trésor public

Art. 616-24
Le versement au Trésor public prévu à l'article L. 221-4 du code de l'énergie est comptabilisé en charges.

Code de l'énergie

Art. L. 221-4 - Les personnes qui ne respectent pas les prescriptions de la mise en demeure dans le délai imparti sont tenues de se libérer par un versement au Trésor public. Ce versement est calculé sur la base d'une pénalité maximale de 0,02 euro par kilowattheure.
Les titres de recettes sont émis par l'autorité administrative et sont recouvrés comme en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine. Une pénalité de 10 % du montant dû est infligée pour chaque semestre de retard.

Sous-section 4 –Informations en annexe

Art. 616-25
Conformément aux dispositions de l'article 831-2/28, les entreprises décrivent en annexe le ou les modèles économiques de gestion et de comptabilisation des certificats d'économies d'énergie (modèle « Économies d'énergie », modèle « Négoce »).

Documentation par l'entreprise du modèle économique – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-04 relatif à la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie
La comptabilisation et l'évaluation des certificats d'économies d'énergie étant distinctes selon le modèle économique de l'entreprise (Économies d'énergie ou Négoce), il appartient aux entreprises soumises aux obligations d'économies d'énergie de documenter le ou les modèles économiques retenus.
Dans le modèle économique « Economies d'énergie », la cession des certificats est possible :
- *notamment pour résorber des excédents de certificats ;*
- *ou pour réduire le coût des obligations d'économies d'énergie. Mais ces mouvements doivent être limités.*

Des changements importants intervenus dans la gestion des certificats d'économies d'énergie doivent être justifiés par des événements de nature particulière (exemple : baisse notable et prolongée des ventes d'énergie, pertes de parts de marché).
Lorsque les modèles « Économies d'énergie » et « Négoce » coexistent au sein d'une même entreprise, il est recommandé de ventiler les certificats d'économies d'énergie utilisés selon chaque modèle au moyen de la gestion de portefeuilles distincts, ou au moyen d'outils appropriés de contrôle interne.

Chapitre II – Opérations de nature spécifique

Section 1 – Opérations faites en commun et pour le compte de tiers

Sous-section 1 – Sociétés en participation

Art. 621-1
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.

Art. 621-2
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 :
- 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 ;
- 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.

Sous-section 2 – GIE

Art. 621-3 Les résultats d'un groupement d'intérêt économique (GIE) sont comptabilisés, par ses membres, lorsqu'une décision de répartition de résultats est intervenue.

Art. 621-4
Lorsque les résultats du GIE sont bénéficiaires, ses membres comptabilisent, au cours de l'exercice de distribution, la créance correspondante dans les produits financiers.
Lorsque les résultats du GIE 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.

Art. 621-5
À défaut de dispositions spéciales, la comptabilité des communautés d'intérêt autres que les sociétés en participation et les GIE peut être établie par référence aux règles énoncées aux articles 621-1 et 621-2 pour les sociétés en participation.

Sous-section 3 – Concession de service public

Art. 621-6
Les immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public ou de travaux publics sont évaluées dans les conditions suivantes.

Art. 621-7
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.

Art. 621-8
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.

Art. 621-9
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.

Art. 621-10
L'entreprise concessionnaire distingue l'activité de chacune des concessions ou de chaque catégorie de concessions dans des comptes de résultat appropriés.

Sous-section 4 – Opérations faites pour le compte de tiers

Art. 621-11
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.

Section 2 – Contrats long terme

Sous-section 1 - Définition

Art. 622-1
Un contrat à long terme est 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.
La notion de négociation spécifique résulte du contrat dont l'objet définit le 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 définition exclut la vente de biens en série et la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base.
La vente en l'état futur d'achèvement, régie par l'article 1601-3 du code civil, est un contrat à long terme.

Code civil

Art. 1601-3 - La vente en l'état futur d'achèvement est le contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. Le vendeur conserve les pouvoirs de maître de l'ouvrage jusqu'à la réception des travaux.

Définition des contrats long terme – Avis CNC n°99-10 du 23 septembre 1999 relatif aux contrats à long terme

- ***Contrat à long terme***

Cette définition 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 œuvre, 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 quotepart 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 de l'avis n° 99-10.

- ***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'œuvre 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.

VEFA – Note de présentation du règlement ANC n° 2012-05 du 8 novembre 2012 modifiant l'article 380-1 du règlement CRC n° 99-03

Pour certains biens acquis dans le cadre d'une VEFA, l'acheteur n'intervient que de façon mineure sur les caractéristiques techniques (choix de couleurs, etc.). Néanmoins, chaque bien acheté en VEFA est spécifique dans la mesure où l'acheteur n'achète pas seulement des caractéristiques techniques mais également un emplacement, un étage et une orientation. Il n'est donc généralement pas prêt à échanger son lot contre un autre possédant les mêmes caractéristiques techniques. Par conséquent, le caractère « spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique » traitant des contrats long terme s'applique pleinement aux contrats de vente en l'état futur d'achèvement, que l'acheteur influe de manière limitée ou non sur les caractéristiques techniques du bien. En conséquence, dans les comptes sociaux comme dans les comptes consolidés, l'ensemble des contrats de VEFA sont comptabilisés à l'achèvement ou à l'avancement, la méthode à l'avancement étant la méthode préférentielle. L'inventaire des produits et les charges à prendre en compte pour le calcul du résultat à l'achèvement ou à l'avancement est précisé par l'avis CNC 99-10 du CNC, relatif aux contrats à long terme. A titre illustratif sur le cas spécifique des contrats de VEFA, les frais de commercialisation engagés qui sont directement imputables à un contrat donné (comme les honoraires sur la vente versés à un intermédiaire, les commissions versées à des agents de la force de vente interne et qui sont rattachables au contrat de vente signé) sont compris dans les

charges relatives aux contrats long terme. Les frais de commercialisation non imputables à un contrat donné et les frais de publicité (bureau de vente, appartements témoin, fléchage et signalisation, plaquettes commerciales et maquettes, coût de la force interne de vente) sont par contre exclus des charges relatives aux contrats long terme.

Sous-section 2 – Comptabilisation

Art. 622-2
Un contrat à long terme est comptabilisé soit selon la méthode à l'achèvement, soit selon la méthode à l'avancement.
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.
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.

Art. 622-3
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.
A la date de clôture, 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.

Avis CNC n°99-10 du 23 septembre 1999 relatif aux contrats à long terme
- ***Résultat à terminaison déterminable de façon fiable***

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.

- ***Détermination du pourcentage d'avancement***

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.*

Art. 622-4
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.
A la date de clôture, le montant inscrit en chiffre d'affaires est limité à celui des charges ayant concouru à l'exécution du contrat.

Résultat à terminaison non déterminable de façon fiable – Avis CNC n°99-10 du 23 septembre 1999 relatif aux contrats à long terme
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.*

Art. 622-5

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,
- 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.

Avis CNC n°99-10 du 23 septembre 1999 relatif aux contrats à long terme

- ***Conditions de la fiabilité des estimations***

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. 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.

- ***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.

- ***Modalités de comptabilisation***

Lors d'un arrêté comptable, il convient de :

- 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 œuvre, facturations de sous-traitants qui correspondent à des travaux restant à réaliser...),

- à comptabiliser en chiffre d'affaires, dans les cas de résultat déterminable de façon fiable, 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 de résultat à terminaison non déterminable de façon fiable, 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.

- ***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.*

- ***Inventaire des charges***

Les charges relatives à un contrat à long terme comprennent :

- *les coûts directement imputables à ce contrat (main-d'œuvre, 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...).

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.

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.

Art. 622-6

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 831-2/24 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.

Art. 622-7
La méthode à l'avancement conduisant à une meilleure information, elle 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 estimée 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 831-2/24 prévoit une description appropriée dans l'annexe de cette modalité de calcul.

Sous-section 3 – Informations en annexe

Informations en annexe – Avis CNC n°99-10 du 23 septembre 1999 relatif aux contrats à long terme
L'annexe décrit les modalités d'application des principes comptables, 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.*

Lorsque le résultat estimé à terminaison est négatif, 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.
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.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-2/24*

Section 3 – Opérations de fiducie

Art. 623-1
Les opérations de fiducie sont comptabilisées et évaluées conformément aux dispositions de la présente section.

Sous-section 1 – Constitution de la fiducie

Art. 623-2
Un contrat de fiducie devrait avoir deux fonctions essentielles :
- la gestion (fiducie gestion) ;
- la garantie (fiducie sûreté).

En cas de fiducie gestion, l'opération fait intervenir généralement deux types d'acteurs : le constituant et le fiduciaire, sachant qu'il peut y avoir plusieurs constituants ou plusieurs fiduciaires pour une même fiducie.

En cas de fiducie sûreté, l'opération fait intervenir trois types d'acteurs : le constituant, le fiduciaire et le bénéficiaire de la sûreté, lequel peut être le fiduciaire s'il est par ailleurs le créancier du constituant.
Le ou les bénéficiaires sont :

- le ou les constituants par défaut et selon les dispositions de l'article 2030 du code civil « lorsque le contrat de fiducie prend fin en l'absence de bénéficiaire, les droits, biens ou sûretés présents dans le patrimoine fiduciaire font de plein droit retour au constituant » ;
- le fiduciaire ou un tiers sous réserve des dispositions de l'article 2013 du code civil.

Code civil

Art. 2011 - La fiducie est l'opération par laquelle un ou plusieurs constituants transfèrent des biens, des droits ou des sûretés, ou un ensemble de biens, de droits ou de sûretés, présents ou futurs, à un ou plusieurs fiduciaires qui, les tenant séparés de leur patrimoine propre, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires.

Art. 2015 - Seuls peuvent avoir la qualité de fiduciaires les établissements de crédit mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier, les institutions et services énumérés à l'article L. 518-1 du même code, les entreprises d'investissement mentionnées à l'article L. 531-4 du même code ainsi que les entreprises d'assurance régies par l'article L. 310-1 du code des assurances.
Les membres de la profession d'avocat peuvent également avoir la qualité de fiduciaire.

Art. 2016 - Le constituant ou le fiduciaire peut être le bénéficiaire ou l'un des bénéficiaires du contrat de fiducie

Art. 2018 - Le contrat de fiducie détermine, à peine de nullité :
1° Les biens, droits ou sûretés transférés. S'ils sont futurs, ils doivent être déterminables ;
2° La durée du transfert, qui ne peut excéder quatre-vingt-dix-neuf ans à compter de la signature du contrat ;
3° L'identité du ou des constituants ;
4° L'identité du ou des fiduciaires ;
5° L'identité du ou des bénéficiaires ou, à défaut, les règles permettant leur désignation ;
6° La mission du ou des fiduciaires et l'étendue de leurs pouvoirs d'administration et de disposition.

Art. 2030 - Lorsque le contrat de fiducie prend fin en l'absence de bénéficiaire, les droits, biens ou sûretés présents dans le patrimoine fiduciaire font de plein droit retour au constituant.
Lorsqu'il prend fin par le décès du constituant, le patrimoine fiduciaire fait de plein droit retour à la succession

Caractéristiques du contrat de fiducie – Note de présentation de l'avis CNC n° 2008-03 du 7 février 2008 relatif au traitement comptable des opérations de fiducie

- *Propriété fiduciaire*

Les attributs du propriétaire fiduciaire sont limités.

- *Le fiduciaire ne bénéficie pas personnellement des revenus de la fiducie et ne peut aliéner à son profit les biens fiduciés.*
- *La propriété ordinaire confère sur les biens le pouvoir d'usage, de jouissance et de disposition. Or, la propriété fiduciaire ne confère pas nécessairement tous ces pouvoirs qui feront l'objet d'aménagements particuliers selon les dispositions prévues dans chaque contrat de fiducie.*
- *La propriété ordinaire est perpétuelle car elle n'est pas limitée dans le temps. La propriété fiduciaire est par essence temporaire car limitée par la durée de la fiducie.*

- *Concept de patrimoine d'affectation*

Les biens ou droits transférés par le constituant au fiduciaire devront être, de par la loi, comptabilisés et gérés dans un patrimoine séparé, appelé fiducie. Il s'agit d'un patrimoine autonome et distinct du patrimoine propre du fiduciaire. Cette notion n'est pas totalement nouvelle dans les normes comptables françaises. Ainsi le CNC, dans l'avis 2004-16 du 27 octobre 2004, s'est déjà prononcé sur le traitement comptable des opérations réalisées dans le cadre d'un patrimoine d'affectation au paragraphe 1 :
« Les dispositions législatives relatives à certaines opérations d'assurance prévoient que l'actif correspondant à ces opérations est affecté au règlement des prestations liquidées ou non. Ces dispositions conduisent à un cantonnement strict de ces opérations et imposent de tenir une comptabilité auxiliaire d'affectation pour les enregistrer.

Ce cantonnement a pour objet de préserver le droit des assurés d'exercer un privilège spécial prévu par la loi sur le patrimoine d'affectation des opérations concernées.
Ces dispositions législatives imposent à l'organisme d'assurance gestionnaire de gérer comptablement de façon distincte les opérations du patrimoine d'affectation et celles du patrimoine général. »
Cette gestion comptable se traduit par la tenue « d'une comptabilité auxiliaire d'affectation » selon les termes réglementaires, au sein de l'entreprise d'assurance, qui entraîne une comptabilisation distincte des opérations susvisées, mais dans le bilan de l'entreprise d'assurance. Le terme de patrimoine d'affectation retenu dans le libellé de l'avis n° 2004-16 n'est pas approprié.
Dans le cadre du contrat de fiducie, le transfert des biens ou droits dans un patrimoine séparé du patrimoine propre du fiduciaire, entraîne la comptabilisation autonome des opérations de fiducie, avec l'établissement d'un jeu complet de comptes séparés, dans les conditions prévues aux articles L. 123-12 à L. 123-15 du code de commerce.
Sauf stipulation contraire du contrat, un résultat est constaté au niveau de la fiducie et affecté au bénéficiaire qui peut être le constituant.
Si la fiducie n'a pas la personnalité juridique, la méthode de comptabilisation décrite ci avant conduit à lui conférer la « personnalité comptable ».
Les éléments mis en fiducie constitueront une masse à part du fiduciaire ne pouvant être saisis que par les titulaires de créances issues de la gestion ou de la conservation de ces éléments. Toutefois le deuxième alinéa de l'article 2025 du code civil prévoit qu'« en cas d'insuffisance du patrimoine fiduciaire, le patrimoine du constituant constitue le gage commun de ces créanciers, sauf stipulation contraire du contrat de fiducie mettant tout ou partie du passif à la charge du fiduciaire. »

Art. 623-3
En raison du transfert de la propriété juridique tel qu'organisé par la loi, les actifs et passifs faisant l'objet du contrat de fiducie sont transférés du patrimoine du constituant dans la fiducie, qui constitue un patrimoine d'affectation séparé du patrimoine propre du fiduciaire, au sein duquel ils feront l'objet d'une comptabilité autonome. En conséquence, le fiduciaire établit des comptes annuels au titre de la fiducie, comportant un bilan, un compte de résultat et une annexe, dans les conditions prévues aux articles L. 123-12 à L. 123-15 du code de commerce.

Transfert de la propriété juridique des actifs dans la fiducie – Note de présentation de l'avis CNC n° 2008-03 du 7 février 2008 relatif au traitement comptable des opérations de fiducie
L'application du contrat de fiducie conduit donc à considérer séparément les effets de la propriété juridique des actifs transférés en fiducie, qui seront, de par la loi, affectés et comptabilisés dans un patrimoine séparé, autonome et distinct du patrimoine du fiduciaire, et la propriété économique éventuellement conservée par le constituant.

Art. 623-4
Le patrimoine d'affectation peut comprendre des éléments d'actifs et de passifs se traduisant par le transfert d'un actif net positif (actifs supérieurs aux passifs) ou d'un passif net (passifs supérieurs aux actifs). En revanche, le transfert de passifs isolés est exclu.

Transfert d'une situation active ou passive – Note de présentation de l'avis CNC n° 2008-03 du 7 février 2008 relatif au traitement comptable des opérations de fiducie
L'article 2011 du code civil prévoit que « la fiducie est l'opération par laquelle un ou plusieurs constituants transfèrent des biens, des droits ou des sûretés, ou un ensemble de biens, de droits ou de sûretés, présents ou futurs, à un ou plusieurs fiduciaires […] ».
L'article 12 de la loi du 19 février 2007 prévoit en son paragraphe 1 que « les éléments d'actif et de passif transférés dans le cadre de l'opération mentionnée à l'article 2011 du code civil forment un patrimoine d'affectation. ».
Interrogées sur la possibilité de transmettre une situation active et passive à une fiducie, ou des passifs isolés, la chancellerie et la DGTPE ont considéré, dans une réponse par courriel du 22 mars 2007, que dans les situations de transmission d'actifs et de passifs, le passif pouvait excéder l'actif. En revanche le

transfert de passifs isolés est exclu. Ces conclusions reprennent les conclusions des travaux parlementaires de monsieur Henri de Richemont (rapport n° 11) et de monsieur Xavier de Roux (rapport n° 3655) .

§ 1 – Chez le constituant

Art. 623-5

Lors du transfert des biens, droits ou sûretés dans le patrimoine d'affectation, il convient de comptabiliser une contrepartie dans les comptes de bilan du constituant.

La constitution de cette structure modifie les droits ou obligations du constituant afférents aux biens, droits ou sûretés transférés dans la fiducie, y compris dans le cas où le constituant conserve le contrôle, car, même dans cette situation :

- tout au long de la fiducie, ses droits ou obligations sont limités aux seuls fruits ou charges générés par ces biens dont il n'a plus la disposition ;
- au terme de la fiducie les droits ou obligations du constituant portent sur leur restitution en nature ou en valeur.

Ces droits sont en effet de nature spécifique, fixés par les termes du contrat dès lors que le constituant n'a aucune possibilité de les modifier unilatéralement.

Art. 623-6

La contrepartie sera différente selon que la valeur des actifs excédera ou non le montant du passif éventuellement mis en fiducie.

- Lorsque le montant des éléments d'actif excède le montant des éléments du passif mis en fiducie, les droits analogues à ceux des investisseurs financiers (comme les porteurs d'obligations, fonds séquestrés en garantie, fonds communs par exemple) relèvent quelle que soit la nature des biens mis en fiducie, de la catégorie d'un actif financier dénommé « 2661 - Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie » au sein de l'actif immobilisé.
- Lorsque le montant des éléments de passif excède le montant des éléments d'actif, il convient de constater une obligation dénommée « 162 - Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie » qui doit être enregistrée au passif du bilan avec l'ensemble des emprunts et dettes financières.

Art. 623-7

Le critère de contrôle défini à l'article 211-1, bien que non retenu pour définir les conditions de comptabilisation de ces éléments, en raison de l'application du principe de la propriété juridique posé par la loi, est appliqué pour évaluer les éléments transférés par le constituant à la fiducie, afin d'avoir une méthode d'évaluation homogène pour les comptes individuels et consolidés. Le contrôle ainsi défini conduit à considérer si le constituant conserve ou perd les avantages ou risques économiques afférents aux éléments remis à la fiducie.

Du fait de ses caractéristiques, la fiducie qui n'a pas la personnalité morale, est comparable à une entité ad hoc, i.e. une « structure juridique distincte, créée spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations pour le compte d'une entreprise ». Il est donc fait référence aux critères prévus pour la détermination du contrôle des entités ad hoc au paragraphe 10 052 des règlements relatifs aux comptes consolidés[1].

L'examen des critères suivants est nécessaire pour définir si le constituant contrôle la fiducie.

- Le constituant dispose en réalité des pouvoirs de décision, assortis ou non des pouvoirs de gestion sur la fiducie ou sur les actifs qui la composent, même si ces pouvoirs ne sont pas effectivement exercés. Il détermine les termes du contrat de fiducie et l'étendue des pouvoirs de gestion qui seront donnés au fiduciaire.

[1] Règlement n°99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques
Règlement n°99-07 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du CRBF
Règlement n° 2000-05 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances, des mutuelles et unions régies par le code de la mutualité et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou le code rural

- Le constituant a, de fait, la capacité de bénéficier de la majorité des avantages économiques de la fiducie, que ce soit sous forme d'affectation du résultat ou de droit à une quote-part d'actif net ou à la majorité des actifs résiduels en cas de liquidation ;
- Le constituant supporte la majorité des risques relatifs à la fiducie. La répartition des risques est fixée dans le contrat.

L'existence d'un mécanisme d'auto pilotage (prédétermination des activités de la fiducie) ne préjuge pas du contrôle effectif de cette entité par une contrepartie donnée. L'analyse des critères définis précédemment est dès lors nécessaire pour caractériser l'existence d'un contrôle. En particulier, lorsqu'un tel mécanisme oriente les décisions dans l'intérêt d'une des parties, cette dernière est considérée comme exerçant un contrôle de fait.

Le premier critère relatif aux pouvoirs de décision est prédominant. Il est également nécessaire de prendre en considération le deuxième ou le troisième critère. En conséquence, une fiducie est contrôlée si les conditions du premier et du deuxième critère, ou du premier et du troisième critère, sont remplies.
En outre, dès lors que les deuxième et troisième critères se trouvent réunis, la fiducie est également considérée comme contrôlée.
La perte du pouvoir de décision par le constituant est déterminante pour qualifier la perte de contrôle. La conservation de la majorité des risques et des avantages économiques afférents aux actifs transférés dans la fiducie constitue une présomption de conservation d'une partie significative du pouvoir effectif de décision.
Conséquences du maintien ou de la perte du contrôle.
Si le constituant perd le contrôle :
- les éléments transférés du patrimoine du constituant dans le patrimoine d'affectation de la fiducie sont évalués à la valeur vénale ;
- l'actif ou le passif financier enregistré chez le constituant en contrepartie, est évalué à cette même valeur.

Si le constituant conserve le contrôle :
- les éléments transférés du patrimoine du constituant dans le patrimoine d'affectation de la fiducie sont évalués à la valeur comptable ;
- l'actif ou le passif financier enregistré chez le constituant en contrepartie, est évalué à cette même valeur.

Le constituant est notamment réputé conserver le contrôle de la fiducie :
- lorsqu'il est l'unique bénéficiaire ;
- lorsque le contrat est conclu avec un ou plusieurs constituants et que chacun d'eux conserve la quasi-totalité des risques et des avantages relatifs aux éléments transférés (notamment en cas d'absence de mutualisation effective des risques et avantages au sein de la fiducie ou en cas d'apports de biens fongibles);
- lorsqu'il conserve le bénéfice de l'intérêt résiduel sur le ou les actifs en fin de contrat à travers le retour de ces derniers en pleine propriété avec le rétablissement du droit à l'usufruit perpétuel.

Dans le cas où la fiducie ne serait pas comparable à une entité ad hoc, par exemple en cas de contrôle non exclusif, il convient de procéder à l'analyse du contrôle selon les dispositions des paragraphes n°1 000 et suivants des règlements relatifs aux comptes consolidés[2].

Art. 623-8
L'opération de transfert des éléments au patrimoine d'affectation de la fiducie, est enregistrée au compte de résultat du constituant dans :
- un sous compte « 7741 - Opérations liées à la constitution de la fiducie - transfert des éléments », du compte « 774 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies » pour les produits, ou ;
- un sous compte « 6741 - Opérations liées à la constitution de la fiducie - transfert des éléments », du compte « 674 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies » pour les charges.

[2] Règlement n°99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques
Règlement n°99-07 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du CRBF
Règlement n° 2000-05 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances, des mutuelles et unions régies par le code de la mutualité et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou le code rural

Contrepartie dans la fiducie – Note de présentation de l'avis CNC n° 2008-03 du 7 février 2008 relatif au traitement comptable des opérations de fiducie

La fiducie n'a pas de personnalité morale. A ce titre les éléments transférés dans le patrimoine d'affectation de la fiducie ne répondent pas à la définition de capital social (réservé aux entités ayant la personnalité morale). Cette contrepartie, égale au montant de l'actif ou du passif net remis en fiducie sera comptabilisée dans un compte « 102 - Fonds fiduciaires ».

§ 2 – Chez le fiduciaire

Art. 623-9
Les éléments transférés au fiduciaire sont comptabilisés, chez ce dernier, dans la fiducie, au bilan d'un patrimoine séparé dit d'affectation, distinct du bilan propre du fiduciaire. Les éléments transférés sont, par symétrie, évalués à la valeur nette comptable ou vénale, selon les valeurs retenues chez le constituant.
La contrepartie des éléments reçus en fiducie est comptabilisée dans un compte « 102 - Fonds fiduciaires » égal au montant de l'actif ou du passif net remis en fiducie. Son montant peut être débiteur ou créditeur.

Sous-section 2 - Fonctionnement de la fiducie

§ 1 – Comptabilité autonome chez le fiduciaire

Art. 623-10
Chez le fiduciaire, les éléments mis en fiducie font l'objet d'une comptabilité autonome, qui se traduit par l'établissement de comptes annuels, bilan, compte de résultat et annexe, tels que précisées à l'article 623-7, distincts de ceux du fiduciaire. Les actifs et passifs sont comptabilisés et évalués selon les dispositions de l'article 623-7 conformément aux règles de comptabilisation, d'évaluation initiale et postérieure du présent règlement. Il en est de même pour la prise en compte des produits et charges, et la constatation des plus ou moins-values en cas de cession d'actifs.

§ 2 – Evaluation de la contrepartie chez le bénéficiaire qui peut être le constituant

Art. 623-11
Lorsque ses droits portent à la fois sur le retour des apports effectués au terme de la fiducie, et sur les résultats de la fiducie, le bénéficiaire substitue à la valeur de ses droits dans la fiducie, à la clôture de chaque exercice, le montant correspondant à la valeur d'entrée des apports initiaux, augmentée des bénéfices non distribués ou diminuée des pertes de la fiducie, y compris ceux du dernier exercice (i.e. avant affectation).
Cette variation de droits représentatifs des actifs remis en fiducie est comptabilisée en contrepartie d'une charge au compte « 6612 - Charges de la fiducie, résultat de la période » ou d'un produit au compte « 7612 - Produits de la fiducie, résultat de la période ».

Art. 623-12
Lorsque la valeur des droits représentatifs des actifs remis en fiducie devient négative, le bénéficiaire du résultat apprécie la nécessité de constater une provision à hauteur du passif net de la fiducie en fonction des obligations mises à sa charge par le contrat de fiducie.

Art. 623-13
En cas de distribution, les comptes de droits ou obligations représentatifs d'actifs ou de passifs remis en fiducie sont mouvementés en contrepartie du compte courant du bénéficiaire du résultat.

Art. 623-14
Ce traitement, lorsque le bénéficiaire est le constituant, est cohérent avec les dispositions de l'article 223 VA du CGI qui prévoit que « le bénéfice imposable de la fiducie est déterminé selon les règles applicables au bénéfice réalisé par le titulaire d'une créance au titre de celle-ci et imposé au nom de ce titulaire », i.e. le résultat dégagé par la fiducie est imposé par l'intermédiaire du constituant.

Sous-section 3 – Fin de la fiducie

Art. 623-15
Par symétrie avec les règles d'évaluation retenues lors de la constitution de la fiducie, le traitement comptable des conséquences de la liquidation de la fiducie devrait également être analysé en fonction du critère de contrôle.

- Lorsque le constituant a conservé le contrôle de la fiducie lors de la constitution, les biens retournés à la fin de la fiducie sont évalués à la valeur comptable. Toutefois, dans le cas où les éléments transférés ont été cédés, le constituant comptabilise le produit net de la liquidation.
- Lorsque le constituant n'a pas conservé le contrôle de la fiducie lors de la constitution, i.e. les éléments transférés ont fait l'objet d'une réévaluation initiale, les éléments retournés à la fin de la fiducie sont évalués à la valeur vénale. Cette situation devrait être assez rare car le retour devrait s'opérer sous forme de trésorerie.

Art. 623-16
L'opération de fin de la fiducie, est enregistrée au compte de résultat du constituant dans :

- un sous compte « 7742 - Opérations liées à la liquidation de la fiducie » pour les produits, ou ;
- un sous compte « 6742 - Opérations liées à la liquidation de la fiducie » pour les charges.

Sous-section 4 – Informations en annexe

§ 1 – Informations à mentionner dans l'annexe du constituant

Art. 623-17
L'annexe du constituant mentionne le ou les contrats de fiducie conclus en précisant :

- L'objet et la durée du ou des contrats ;
- L'identité du ou des autres constituants et du fiduciaire ;
- Les principaux termes du contrat avec notamment les modalités particulières de prise en charge des passifs (référence au 2ème alinéa de l'article 2025 du code civil) et les dispositions contractuelles relatives aux transferts de trésorerie de la fiducie vers le constituant.
- La nature des actifs et des passifs transférés ou à transférer en précisant :
  - La valeur brute, les amortissements, les dépréciations, la valeur nette comptable ;
  - Les modalités d'évaluation retenues lors du transfert ;
  - En cas d'évaluation à la valeur vénale, les modalités de détermination de cette valeur.
- Si le constituant n'est pas le bénéficiaire de tout ou partie des droits, les informations sur l'identité du ou des bénéficiaires et la nature des droits et obligations transférés ou à transférer.
- Le tableau des variations des comptes « 2661 - Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie » et « 162 - Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie » détaillées par contrat.
- Les modalités d'affectation du résultat de chaque contrat.

§ 2– Informations à mentionner dans l'annexe du fiduciaire

Art. 623-18
L'annexe du fiduciaire mentionne le ou les contrats de fiducie conclus en précisant :

- La liste et la nature des contrats de fiducie conclus et des comptabilités autonomes établies en tant que fiduciaire.
- Pour chaque contrat, indiquer si le contrat prévoit de mettre, en cas d'insuffisance d'actif, tout ou partie à la charge du fiduciaire (référence au 2ème alinéa de l'article 2025 du code civil).

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-4/9*

Code civil

Art. 2025 - Sans préjudice des droits des créanciers du constituant titulaires d'un droit de suite attaché à une sûreté publiée antérieurement au contrat de fiducie et hors les cas de fraude aux droits des créanciers du constituant, le patrimoine fiduciaire ne peut être saisi que par les titulaires de créances nées de la conservation ou de la gestion de ce patrimoine.
En cas d'insuffisance du patrimoine fiduciaire, le patrimoine du constituant constitue le gage commun de ces créanciers, sauf stipulation contraire du contrat de fiducie mettant tout ou partie du passif à la charge du fiduciaire.
Le contrat de fiducie peut également limiter l'obligation au passif fiduciaire au seul patrimoine fiduciaire. Une telle clause n'est opposable qu'aux créanciers qui l'ont expressément acceptée.

§ 3– Informations à mentionner dans l'annexe du bénéficiaire quand il n'est pas le constituant

Art. 623-19
L'annexe du bénéficiaire mentionne le ou les contrats de fiducie conclus en précisant :
- L'objet et la durée du ou des contrats ;
- L'identité du ou des constituants et du fiduciaire ;
- La nature des actifs et des passifs transférés ou a transférer par le(s) constituant(s) dans la fiducie ;
- La nature de la contrepartie attribuée au(x) constituant(s) ;
- La nature des droits ou obligations revenant au bénéficiaire.

Section 4 – Plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et plans d'attribution d'actions gratuites aux salariés

Art. 624-1
Les opérations relatives aux plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites aux employés sont comptabilisées et évaluées, conformément aux dispositions de la présente section.

Sous-section 1 – Champ d'application

Art. 624-2
La présente section s'applique à la comptabilisation et l'évaluation des opérations relatives aux plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites aux employés, qu'elles soient émises, acquises ou déjà détenues par la société.
Les dispositions relatives aux options de souscription ou d'achat d'actions sont précisées aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce.
L'article 83 de la loi de finances 2005 (loi n°2004-1484 du 30 décembre 2004), codifié aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-5 du code de commerce, a institué un nouveau dispositif permettant à l'assemblée générale extraordinaire (AGE) des sociétés par actions, cotées ou non cotées, de procéder sur la base du rapport du conseil d'administration ou du directoire et du rapport spécial du commissaire aux comptes, à une attribution d'actions gratuites, existantes ou à émettre au profit des employés ou de certaines catégories d'entre eux.
L'attribution des actions est définitive au terme d'une période d'acquisition dont la durée ne peut être inférieure à 2 ans. L'AGE fixe également la durée minimale de l'obligation de conservation des actions par les bénéficiaires.
Les droits qui résultent de l'attribution gratuite sont incessibles jusqu'au terme de la période d'acquisition et en cas de décès, les héritiers peuvent demander l'attribution des actions dans un délai de 6 mois à compter du décès.

Le terme « employé » est utilisé pour désigner les bénéficiaires visés par l'article L. 225-197-1 du code de commerce : « membres du personnel salarié de la société ou de certaines catégories d'entre eux » ainsi que « le président du conseil d'administration, le directeur général, les directeurs généraux délégués, les

membres du directoire ou le gérant d'une société par actions qui peuvent se voir attribuer des actions de la société dans les mêmes conditions que les membres du personnel salarié ».

Code de commerce

Art. L. 225-177 - L'assemblée générale extraordinaire, sur le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et sur le rapport spécial des commissaires aux comptes, peut autoriser le conseil d'administration ou le directoire à consentir, au bénéfice des membres du personnel salarié de la société ou de certains d'entre eux, des options donnant droit à la souscription d'actions. L'assemblée générale extraordinaire fixe le délai pendant lequel cette autorisation peut être utilisée par le conseil d'administration ou par le directoire, ce délai ne pouvant être supérieur à trente-huit mois. Toutefois, les autorisations antérieures à la date de publication de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques sont valables jusqu'à leur terme.
Le conseil d'administration ou le directoire fixe les conditions dans lesquelles seront consenties les options. Ces conditions pourront comporter des clauses d'interdiction de revente immédiate de tout ou partie des actions sans que le délai imposé pour la conservation des titres puisse excéder trois ans à compter de la levée de l'option.
Les options peuvent être consenties ou levées alors même que le capital social n'aurait pas été intégralement libéré.
Le prix de souscription est fixé au jour où l'option est consentie, par le conseil d'administration ou le directoire selon les modalités déterminées par l'assemblée générale extraordinaire sur le rapport des commissaires aux comptes. Si les actions de la société ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé, le prix de souscription est déterminé conformément aux méthodes objectives retenues en matière d'évaluation d'actions en tenant compte, selon une pondération appropriée à chaque cas, de la situation nette comptable, de la rentabilité et des perspectives d'activité de l'entreprise. Ces critères sont appréciés le cas échéant sur une base consolidée ou, à défaut, en tenant compte des éléments financiers issus des filiales significatives. A défaut, le prix de souscription est déterminé en divisant par le nombre de titres existants le montant de l'actif net réévalué, calculé d'après le bilan le plus récent. Si les actions de la société sont admises aux négociations sur un marché réglementé le prix de souscription ne peut pas être inférieur à 80 % de la moyenne des cours cotés aux vingt séances de bourse précédant ce jour, aucune option ne pouvant être consentie moins de vingt séances de bourse après le détachement des actions d'un coupon donnant droit à un dividende ou à une augmentation de capital.
Dans une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, les options ne peuvent être consenties :
1° Dans le délai de dix séances de bourse précédant et suivant la date à laquelle les comptes consolidés, ou à défaut les comptes annuels, sont rendus publics ;
2° Dans le délai compris entre la date à laquelle les organes sociaux de la société ont connaissance d'une information qui, si elle était rendue publique, pourrait avoir une incidence significative sur le cours des titres de la société, et la date postérieure de dix séances de bourse à celle où cette information est rendue publique.
Des options donnant droit à la souscription de titres qui ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé ne peuvent être consenties qu'aux salariés de la société qui attribue ces options ou à ceux des sociétés mentionnées au 1° de l'article L. 225-180.

Art. L. 225-178 - L'autorisation donnée par l'assemblée générale extraordinaire comporte, au profit des bénéficiaires des options, renonciation expresse des actionnaires à leur droit préférentiel de souscription aux actions qui seront émises au fur et à mesure des levées d'options.
L'augmentation de capital résultant de ces levées d'options ne donne pas lieu aux formalités prévues à l'article L. 225-142, au deuxième alinéa de l'article L. 225-144 et à l'article L. 225-146. Elle est définitivement réalisée du seul fait de la déclaration de levée d'option, accompagnée du bulletin de souscription et du paiement en numéraire ou par compensation avec des créances, de la somme correspondante.
Lors de sa première réunion suivant la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas, constate, s'il y a lieu, le nombre et le montant des actions émises pendant la durée de l'exercice à la suite des levées d'options et apporte les modifications nécessaires aux clauses des statuts relatives au montant du capital social et au nombre des actions qui le représentent. Le conseil d'administration peut déléguer au directeur général ou, en accord avec ce dernier, à un ou plusieurs directeurs généraux délégués les pouvoirs pour procéder, dans le mois qui suit la clôture de l'exercice, aux opérations mentionnées à la phrase précédente. Le directoire peut, aux mêmes fins, déléguer les mêmes pouvoirs à son président ou, en accord avec ce dernier, à un ou plusieurs de ses membres. Le conseil d'administration ou le directoire, ou les personnes qui ont reçu délégation, peuvent également, à toute époque, procéder à ces opérations pour l'exercice en cours.

Article L. 225-179 - L'assemblée générale extraordinaire peut aussi autoriser le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas, à consentir au bénéfice des membres du personnel salarié de la société ou de certains d'entre eux, des options donnant droit à l'achat d'actions provenant d'un rachat effectué, préalablement à l'ouverture de l'option, par la société elle-même dans les conditions définies aux articles L. 225-208 ou L. 225-209. L'assemblée générale extraordinaire fixe le délai pendant lequel cette autorisation peut être utilisée par le conseil d'administration ou par le directoire, ce délai ne pouvant être supérieur à trente-huit mois. Toutefois, les autorisations antérieures à la date de publication de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques sont valables jusqu'à leur terme.

En ce cas, les dispositions des deuxième et quatrième à septième alinéas de l'article L. 225-177 sont applicables. En outre, le prix de l'action, au jour où l'option est consentie, ne peut pas être inférieur à 80 % du cours moyen d'achat des actions détenues par la société au titre des articles L. 225-208 et L. 225-209.
Des options donnant droit à l'achat de titres qui ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé ne peuvent être consenties qu'aux salariés de la société qui attribue ces options ou à ceux des sociétés mentionnées au 1° de l'article L. 225-180.

Art. L. 225-180 - I. Des options peuvent être consenties, dans les mêmes conditions qu'aux articles L. 225-177 à L. 225-179 ci-dessus :
1° Soit au bénéfice des membres du personnel salarié des sociétés ou des groupements d'intérêt économique dont 10 % au moins du capital ou des droits de vote sont détenus, directement ou indirectement, par la société consentant les options ;
2° Soit au bénéfice des membres du personnel salarié des sociétés ou des groupements d'intérêt économique détenant, directement ou indirectement, au moins 10 % du capital ou des droits de vote de la société consentant les options ;
3° Soit au bénéfice des membres du personnel salarié des sociétés ou des groupements d'intérêt économique dont 50 % au moins du capital ou des droits de vote sont détenus, directement ou indirectement, par une société détenant elle-même, directement ou indirectement, au moins 50 % du capital de la société consentant les options.
II. L'assemblée générale ordinaire de la société contrôlant majoritairement, directement ou indirectement, celle qui consent les options est informée dans les conditions prévues à l'article L. 225-184.
III. Des options peuvent également être consenties dans les mêmes conditions qu'aux articles L. 225-177 à L. 225-179 par une entreprise contrôlée, directement ou indirectement, exclusivement ou conjointement, par un organe central, des organes centraux ou les établissements de crédit ou les sociétés de financement qui lui ou leur sont affiliés au sens des articles L. 511-30 à L. 511-32 du code monétaire et financier, aux salariés desdites sociétés ainsi qu'à ceux des entités dont le capital est détenu pour plus de 50 %, directement ou indirectement, exclusivement ou conjointement, par cet organe central, ces organes centraux ou des établissements ou sociétés affiliés.

Art. L. 225-181 - Le prix fixé pour la souscription ou l'achat des actions ne peut pas être modifié pendant la durée de l'option.
Toutefois, lorsque la société réalise un amortissement ou une réduction du capital, une modification de la répartition des bénéfices, une attribution gratuite d'actions, une incorporation au capital de réserves, bénéfices ou primes d'émission, une distribution de réserves ou toute émission de titres de capital ou de titres donnant droit à l'attribution de titres de capital comportant un droit de souscription réservé aux actionnaires, elle doit prendre les mesures nécessaires à la protection des intérêts des bénéficiaires des options dans les conditions prévues à l'article L. 228-99.

Art. L. 225-182 - Le nombre total des options ouvertes et non encore levées ne peut donner droit à souscrire un nombre d'actions excédant une fraction du capital social déterminée par décret en Conseil d'Etat.
Il ne peut être consenti d'options aux salariés et aux mandataires sociaux possédant plus de 10 % du capital social.

Article L. 225-183 - L'assemblée générale extraordinaire fixe le délai pendant lequel les options doivent être exercées.
Les droits résultant des options consenties sont incessibles jusqu'à ce que l'option ait été exercée.
En cas de décès du bénéficiaire, ses héritiers peuvent exercer l'option dans un délai de six mois à compter du décès.

Art. L. 225-184 - Un rapport spécial informe chaque année l'assemblée générale ordinaire des opérations réalisées en vertu des dispositions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186.
Ce rapport rend également compte :
-du nombre, des dates d'échéance et du prix des options de souscription ou d'achat d'actions qui, durant l'année et à raison des mandats et fonctions exercés dans la société, ont été consenties à chacun de ces mandataires par la société et par celles qui lui sont liées dans les conditions prévues à l'article L. 225-180 ;
-du nombre, des dates d'échéance et du prix des options de souscription ou d'achat d'actions qui ont été consenties durant l'année à chacun de ces mandataires, à raison des mandats et fonctions qu'ils y exercent par les sociétés contrôlées au sens de l'article L. 233-16 ;
-du nombre et du prix des actions souscrites ou achetées durant l'exercice par les mandataires sociaux de la société en levant une ou plusieurs des options détenues sur les sociétés visées aux deux alinéas précédents.
Ce rapport indique également :
-le nombre, le prix et les dates d'échéance des options de souscription ou d'achat d'actions consenties, durant l'année, par la société et par les sociétés ou groupements qui lui sont liés dans les conditions prévues à l'article L. 225-180, à chacun des dix salariés de la société non mandataires sociaux dont le nombre d'options ainsi consenties est le plus élevé ;
-le nombre et le prix des actions qui, durant l'année, ont été souscrites ou achetées, en levant une ou plusieurs options détenues sur les sociétés visées à l'alinéa précédent, par chacun des dix salariés de la société non mandataires sociaux dont le nombre d'actions ainsi achetées ou souscrites est le plus élevé.
Ce rapport indique également le nombre, le prix et les dates d'échéance des options de souscription ou d'achat d'actions consenties, durant l'année, par les sociétés visées à l'alinéa précédent, à l'ensemble des salariés bénéficiaires ainsi que le nombre de ceux-ci et la répartition des options consenties entre les catégories de ces bénéficiaires.

Art. L. 225-185 - Des options donnant droit à la souscription d'actions peuvent être consenties pendant une durée de deux ans à compter de l'immatriculation de la société, aux mandataires sociaux personnes physiques qui participent avec des salariés à la constitution d'une société.
De telles options peuvent également être consenties, pendant une durée de deux ans à compter du rachat, aux mandataires sociaux personnes physiques d'une société qui acquièrent avec des salariés la majorité des droits de vote en vue d'assurer la continuation de la société.
En cas d'attribution d'options, dans un délai de deux ans après la création d'une société ou le rachat de la majorité du capital d'une société par ses salariés ou ses mandataires sociaux, le maximum prévu au dernier alinéa de l'article L. 225-182 est porté au tiers du capital.
Le président du conseil d'administration, le directeur général, les directeurs généraux délégués, les membres du directoire ou le gérant d'une société par actions peuvent se voir attribuer par cette société des options donnant droit à la souscription ou à l'achat d'actions dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-184 et L. 225-186-1. Toutefois, par dérogation à ces dispositions, le conseil d'administration ou, selon le cas, le conseil de surveillance, soit, décide que les options ne peuvent être levées par les intéressés avant la cessation de leurs fonctions, soit, fixe la quantité des actions issues de levées d'options qu'ils sont tenus de conserver au nominatif jusqu'à la cessation de leurs fonctions. L'information correspondante est publiée dans le rapport mentionné à l'article L. 225-102-1.
Ils peuvent également se voir attribuer, dans les mêmes conditions, des options donnant droit à la souscription ou à l'achat d'actions d'une société qui est liée dans les conditions prévues à l'article L. 225-180, sous réserve que les actions de cette dernière soient admises aux négociations sur un marché réglementé.

Art. L. 225-186 - Les articles L. 225-177 à L. 225-185 sont applicables aux certificats d'investissement, aux certificats coopératifs d'investissement et aux certificats coopératifs d'associés.

Art. L. 225-197-1 - I. L'assemblée générale extraordinaire, sur le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et sur le rapport spécial des commissaires aux comptes, peut autoriser le conseil d'administration ou le directoire à procéder, au profit des membres du personnel salarié de la société ou de certaines catégories d'entre eux, à une attribution gratuite d'actions existantes ou à émettre.
L'assemblée générale extraordinaire fixe le pourcentage maximal du capital social pouvant être attribué dans les conditions définies au premier alinéa. Le nombre total des actions attribuées gratuitement ne peut excéder 10 % du capital social à la date de la décision de leur attribution par le conseil d'administration ou le directoire. Dans les sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation et ne dépassant pas, à la clôture d'un exercice social, les seuils définissant les petites et moyennes entreprises prévus à l'article 2 de l'annexe à la recommandation 2003/361/CE de la Commission, du 6 mai 2003, concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises, les statuts peuvent prévoir un pourcentage plus élevé, qui ne peut toutefois excéder 15 % du capital social à la date de la décision d'attribution des actions par le conseil d'administration ou le directoire.
Elle fixe également le délai pendant lequel cette autorisation peut être utilisée par le conseil d'administration ou le directoire. Ce délai ne peut excéder trente-huit mois.
Lorsque l'attribution porte sur des actions à émettre, l'autorisation donnée par l'assemblée générale extraordinaire emporte de plein droit, au profit des bénéficiaires des actions attribuées gratuitement, renonciation des actionnaires à leur droit préférentiel de souscription. L'augmentation de capital correspondante est définitivement réalisée du seul fait de l'attribution définitive des actions aux bénéficiaires.
L'attribution des actions à leurs bénéficiaires est définitive au terme d'une période d'acquisition dont la durée minimale, qui ne peut être inférieure à deux ans, est déterminée par l'assemblée générale extraordinaire. Toutefois, l'assemblée peut prévoir l'attribution définitive des actions avant le terme de la période d'acquisition en cas d'invalidité du bénéficiaire correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale.
L'assemblée générale extraordinaire fixe également la durée minimale de l'obligation de conservation des actions par les bénéficiaires. Cette durée court à compter de l'attribution définitive des actions, mais ne peut être inférieure à deux ans. Toutefois, les actions sont librement cessibles en cas d'invalidité des bénéficiaires correspondant à leur classement dans les catégories précitées du code de la sécurité sociale.
Si l'assemblée générale extraordinaire a retenu pour la période d'acquisition mentionnée au cinquième alinéa une durée au moins égale à quatre ans pour tout ou partie des actions attribuées, elle peut réduire ou supprimer la durée de l'obligation de conservation, mentionnée au sixième alinéa, de ces actions.
Dans une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, à l'issue de la période d'obligation de conservation, les actions ne peuvent pas être cédées :
1° Dans le délai de dix séances de bourse précédant et de trois séances de bourse suivant la date à laquelle les comptes consolidés, ou à défaut les comptes annuels, sont rendus publics ;
2° Dans le délai compris entre la date à laquelle les organes sociaux de la société ont connaissance d'une information qui, si elle était rendue publique, pourrait avoir une incidence significative sur le cours des titres de la société, et la date postérieure de dix séances de bourse à celle où cette information est rendue publique.
Le conseil d'administration ou, le cas échéant, le directoire détermine l'identité des bénéficiaires des attributions d'actions mentionnées au premier alinéa. Il fixe les conditions et, le cas échéant, les critères d'attribution des actions.

II. Le président du conseil d'administration, le directeur général, les directeurs généraux délégués, les membres du directoire ou le gérant d'une société par actions peuvent se voir attribuer des actions de la société dans les mêmes conditions que les membres du personnel salarié et dans le respect des conditions mentionnées à l'article L. 225-197-6.
Ils peuvent également se voir attribuer des actions d'une société liée dans les conditions prévues à l'article L. 225-197-2, sous réserve que les actions de cette dernière soient admises aux négociations sur un marché réglementé et dans le respect des conditions mentionnées à l'article L. 225-197-6.
Il ne peut pas être attribué d'actions aux salariés et aux mandataires sociaux détenant chacun plus de 10 % du capital social. Une attribution gratuite d'actions ne peut pas non plus avoir pour effet que les salariés et les mandataires sociaux détiennent chacun plus de 10 % du capital social.
Par dérogation aux dispositions précédentes, pour les actions ainsi attribuées au président du conseil d'administration, au directeur général, aux directeurs généraux délégués, aux membres du directoire ou au gérant d'une société par actions, le conseil d'administration ou, selon le cas, le conseil de surveillance soit décidé que ces actions ne peuvent être cédées par les intéressés avant la cessation de leurs fonctions, soit fixe la quantité de ces actions qu'il sont tenus de conserver au nominatif jusqu'à la cessation de leurs fonctions. L'information correspondante est publiée dans le rapport mentionné à l'article L. 225-102-1.

III. En cas d'échange sans soulte d'actions résultant d'une opération de fusion ou de scission réalisée conformément à la réglementation en vigueur pendant les périodes d'acquisition ou de conservation prévues au I, les dispositions du présent article et, notamment, les périodes précitées, pour leur durée restant à courir à la date de l'échange, restent applicables aux droits à attribution et aux actions reçus en échange. Il en est de même de l'échange résultant d'une opération d'offre publique, de division ou de regroupement réalisée conformément à la réglementation en vigueur qui intervient pendant la période de conservation.
En cas d'apport à une société ou à un fonds commun de placement dont l'actif est exclusivement composé de titres de capital ou donnant accès au capital émis par la société ou par une société qui lui est liée au sens de l'article L. 225-197-2, l'obligation de conservation prévue au I reste applicable, pour la durée restant à courir à la date de l'apport, aux actions ou parts reçues en contrepartie de l'apport.

Art. L. 225-197-2 - I. - Des actions peuvent être attribuées, dans les mêmes conditions que celles mentionnées à l'article L. 225-197-1 :
1° Soit au bénéfice des membres du personnel salarié des sociétés ou des groupements d'intérêt économique dont 10 % au moins du capital ou des droits de vote sont détenus, directement ou indirectement, par la société qui attribue les actions ;
2° Soit au bénéfice des membres du personnel salarié des sociétés ou des groupes d'intérêt économique détenant, directement ou indirectement, au moins 10 % du capital ou des droits de vote de la société qui attribue les actions ;
3° Soit au bénéfice des membres du personnel salarié des sociétés ou des groupements d'intérêt économique dont 50 % au moins du capital ou des droits de vote sont détenus, directement ou indirectement, par une société détenant elle-même, directement ou indirectement, au moins 50 % du capital de la société qui attribue les actions.
Les actions qui ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé ne peuvent être attribuées dans les conditions ci-dessus qu'aux salariés de la société qui procède à cette attribution ou à ceux mentionnés au 1°.

II. - Des actions peuvent également être attribuées dans les mêmes conditions que celles prévues à l'article L. 225-197-1 par une entreprise contrôlée, directement ou indirectement, exclusivement ou conjointement, par un organe central, des organes centraux ou les établissements de crédit ou les sociétés de financement qui lui ou leur sont affiliés au sens et pour l'application des articles L. 511-30 à L. 511-32 du code monétaire et financier, aux salariés de ces sociétés ainsi qu'à ceux des entités dont le capital est détenu pour plus de 50 %, directement ou indirectement, exclusivement ou conjointement, par cet organe central, ces organes centraux, ces établissements de crédit ou ces sociétés de financement.

Art. L. 225-197-3 - Les droits résultant de l'attribution gratuite d'actions sont incessibles jusqu'au terme de la période d'acquisition.
En cas de décès du bénéficiaire, ses héritiers peuvent demander l'attribution des actions dans un délai de six mois à compter du décès. Ces actions sont librement cessibles.

Art. L. 225-197-4 - Un rapport spécial informe chaque année l'assemblée générale ordinaire des opérations réalisées en vertu des dispositions prévues aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3.
Ce rapport rend également compte :
- du nombre et de la valeur des actions qui, durant l'année et à raison des mandats et fonctions exercés dans la société, ont été attribuées gratuitement à chacun de ces mandataires par la société et par celles qui lui sont liées dans les conditions prévues à l'article L. 225-197-2 ;
- du nombre et de la valeur des actions qui ont été attribuées gratuitement, durant l'année à chacun de ces mandataires, à raison des mandats et fonctions qu'ils y exercent, par les sociétés contrôlées au sens de l'article L. 233-16.
Ce rapport indique également le nombre et la valeur des actions qui, durant l'année, ont été attribuées gratuitement par la société et par les sociétés ou groupements qui lui sont liés dans les conditions prévues à l'article L. 225-197-2, à chacun des dix salariés de la société non mandataires sociaux dont le nombre d'actions attribuées gratuitement est le plus élevé.

Ce rapport indique également le nombre et la valeur des actions qui, durant l'année, ont été attribuées gratuitement par les sociétés visées à l'alinéa précédent à l'ensemble des salariés bénéficiaires ainsi que le nombre de ceux-ci et la répartition des actions attribuées entre les catégories de ces bénéficiaires.

Art. L. 225-197-5 - L'assemblée générale ordinaire de la société contrôlant majoritairement, directement ou indirectement, celle qui attribue gratuitement les actions est informée dans les conditions prévues à l'article L. 225-197-4.

Sous-section 2 – Fait générateur de l'obligation et conditions d'existence d'un passif

Art. 624-3
Lorsqu'elle décide d'une attribution d'actions à titre gratuit dans le cadre de l'article 83 de la loi précitée (ou à prix symbolique dans le cadre d'un plan étranger), la société peut définir la nature des actions qui seront remises (actions existantes ou actions nouvelles) ou différer la décision jusqu'à une date ultérieure.
Par ailleurs deux types d'options sur actions peuvent être octroyés :

- les options de souscription d'actions qui sont nécessairement dénouées par l'émission d'actions au profit des salariés ;
- les options d'achat d'actions qui sont nécessairement dénouées par des actions existantes (tout comme les attributions d'actions gratuites).

Art. 624-4
Dès la décision d'attribution d'actions gratuites ou d'options sur actions, la société a une obligation de remettre des actions à ses employés. Selon les modalités d'attribution décidées, cette obligation pourra générer ou non un passif ou un passif éventuel.

Art. 624-5
Ainsi un passif doit être enregistré dès lors que l'obligation de remise d'actions aux employés génère, de manière probable ou certaine, une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente. Tant que la sortie de ressources n'est pas probable, l'obligation répond à la définition d'un passif éventuel.

§ 1 - Absence de passif lorsque des actions nouvelles sont émises

Art. 624-6
Dans le cas où des actions nouvelles sont émises pour être attribuées aux employés, la société n'est exposée à aucune sortie de ressource ; aucune charge n'est donc comptabilisée, l'opération entraîne un mouvement au sein des capitaux propres et une dilution des actionnaires anciens.
Concernant les attributions d'actions gratuites, et en l'absence de texte législatif précisant les conditions de libération du capital dans ce cas particulier, le nominal de l'action est le cas échéant prélevé sur les réserves disponibles.

§ 2 - Existence d'un passif lorsque la remise d'actions existantes a été décidée

Art. 624-7
Dans le cas où les actions remises aux employés auront été acquises au préalable par la société, l'opération donnera lieu, à la date de remise des actions aux employés, à une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue des employés.

Art. 624-8
Pour les plans d'attribution d'actions gratuites, la sortie de ressources est égale au coût des actions rachetées (diminué de l'éventuel prix symbolique payé par les employés). Pour les plans d'options d'achat d'actions, la sortie de ressources est égale au coût des actions rachetées diminué du prix d'exercice acquitté par les employés.

Art. 624-9
La sortie de ressources est probable, voire certaine, lorsque la décision de racheter ou d'affecter des actions existantes résulte des termes du plan d'attribution ou a été prise par l'assemblée générale ou l'organe exécutif.
Le caractère probable est fonction de l'appréciation de la satisfaction des éventuelles conditions de performance et de la rotation du personnel. Concernant les plans d'options d'achat d'actions, le caractère probable est également fonction de l'existence d'une valeur intrinsèque à la date de clôture (différence entre la valeur par action de la société à la clôture (cours de bourse pour les sociétés cotées) et le prix d'exercice de l'option). La satisfaction des conditions de performance de marché s'apprécie également en fonction de la valeur des actions à la date de clôture.
Le passif naît, d'une part, du caractère probable de la sortie de ressources et, d'autre part, de l'extinction de la contrepartie liée aux services attendus (cf. art. 624-11 et 624-12).

Art. 624-10
Dans le cas où les actions d'une société mère sont attribuées au personnel d'une filiale, il convient de déterminer si cette dernière a une obligation entraînant une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente, par exemple dans le cadre d'une convention de refacturation au bénéfice de la société mère. Dans ce cas, la filiale doit constater un passif dans les conditions précitées.

§ 3 - Existence d'un passif éventuel en l'absence de décision explicite sur les modalités d'attribution des actions

Art. 624-11
En l'absence de décision explicite, il convient de rechercher tout au long de la période d'acquisition, l'existence d'indicateurs rendant probable une sortie de ressources pour la société : communication des dirigeants susceptible d'indiquer la nature des actions qui seront remises ; pratique antérieure de la société (par exemple pratique habituelle de ne pas diluer les actionnaires existants).
Tant que la sortie de ressources n'est pas probable (c'est-à-dire tant qu'il n'est pas probable de servir le plan en actions existantes), le passif reste éventuel. Un passif doit être comptabilisé à la date à laquelle une sortie de ressources sans contrepartie équivalente devient probable. Ce sera le cas lorsque l'analyse des faits et circonstances montre que les actions à remettre ne seront pas des actions nouvelles.

Sous-section 3 – Contrepartie à l'obligation de remise

Art. 624-12
L'attribution d'actions dans le cadre de plans constitue une forme de rémunération à raison de la qualité d'employé (ou d'ancien employé) des attributaires. En ce sens, une contrepartie passée, présente ou future a été, est ou sera fournie par l'employé (ou ancien employé) sous forme de services.
Lorsque l'attribution des actions ou des options d'achat d'actions n'est pas subordonnée au fait que l'attributaire reste au service de la société pendant une période future déterminée, la contrepartie a déjà été fournie.
Lorsque l'acquisition des actions ou des options d'achat d'actions est explicitement subordonnée au fait que l'attributaire reste au service de la société pendant une période future déterminée, une contrepartie demeure à fournir qui diminue progressivement au fur et à mesure que les services sont rendus. Cette contrepartie est évaluée par référence à la valeur de la sortie de ressources à laquelle est exposée la société.

On entend par attribution le droit consenti aux employés à attribution d'actions gratuites ou options d'achat conformément aux règles du plan.

Sous-section 4 – Comptabilisation et évaluation du passif

Art. 624-13 Dès lors que l'existence d'un passif est établie, il est comptabilisé sous la forme d'une provision déterminée en fonction des services déjà rendus par l'employé.

Art. 624-14
Le passif est évalué comme le produit :

- du coût d'entrée des actions à la date de leur affectation au plan d'attribution ou du coût probable de rachat des actions évalué à la date de clôture des comptes. Concernant les plans d'options d'achat d'actions, le coût d'entrée ou le coût probable d'achat, est diminué du prix d'exercice susceptible d'être acquitté par les employés ;

Le coût d'entrée des actions correspond à :

- leur coût d'achat lorsque les actions sont affectées au service du plan dès leur acquisition. Les éventuelles primes d'options payées pour racheter les actions font partie du coût ;
- leur valeur nette comptable à la date de leur affectation au plan lorsqu'elles étaient détenues antérieurement par la société ;

Le coût probable de rachat, lorsque les actions ne sont pas acquises à la clôture, correspond au cours de l'action à la clôture, en cas d'action cotée, et à la valeur estimée à cette date en l'absence de cotation.

- du nombre d'actions qui devrait être attribué compte tenu des dispositions du plan d'attribution. Le nombre d'actions à prendre en compte dépend de l'existence d'une valeur intrinsèque positive (définie à l'article 624-9, de la satisfaction des conditions de présence en fonction de la rotation du personnel et des conditions de performance éventuellement prévues par le plan d'attribution, appréciées à la date de clôture. La proportion des contreparties reçues des employés est appréciée prorata temporis depuis la date d'attribution.

La provision comptabilisée à chaque clôture évolue notamment ainsi en fonction du coût probable d'achat, du nombre d'actions devant être attribuées en fonction de la rotation du personnel et de l'évolution de la valeur de l'action (cours de bourse pour les sociétés cotées) et des services rendus. Les dotations, reprises et charges relatives aux attributions d'actions gratuites ou options d'achat sont présentées dans les charges de personnel, éventuellement par l'intermédiaire du compte transfert de charges.

Sous-section 5 – Comptabilisation des actions acquises ou détenues en vue de leur attribution

Art. 624-15
Les actions affectées aux plans d'attribution d'actions gratuites et aux plans d'options d'achat d'actions sont classées dans le sous-compte 502-1- « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » et évaluées à leur coût d'entrée. Ces actions ne sont pas dépréciées en fonction de la valeur de marché, en raison de l'engagement d'attribution aux salariés et de la provision constatée au passif dans les conditions décrites ci-avant. Le nombre d'actions propres figurant dans cette catégorie particulière doit être cohérent avec les hypothèses retenues pour l'évaluation du passif et ne peut donc pas être supérieur au nombre d'actions pris en compte dans le calcul de l'obligation comptabilisée au passif du bilan. Les actions qui ont été affectées à un plan d'options d'achat postérieurement à leur acquisition et comptabilisées au compte 2771 – « Actions propres ou parts propres », sont transférées au compte 502-1.

Art. 624-16
Tout reclassement des actions propres que ce soit au sein de la catégorie 502 ou vers la catégorie des autres immobilisations financières, au compte 277 « Actions propres ou parts propres » pour annulation, qui ne peut être opéré que dans le respect du formalisme juridique correspondant, s'effectuera sur la base de la valeur nette comptable des actions à la date de reclassement.
Lorsque le reclassement s'effectue au sein du compte 502, du sous-compte 502-1 vers le sous-compte 502-2- « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation des cours de bourse», les actions correspondantes transférées à la valeur nette comptable, sont dépréciées si leur valeur est supérieure au cours du marché, comme pour les autres titres de placement.

Le transfert de la catégorie « Titres immobilisés » vers la catégorie « Valeurs mobilières de placement » n'est pas possible aux termes de l'avis 2002-D du CNC.

Sous-section 6 – Comptabilisation des frais liés à l'élaboration des plans d'attribution gratuite d'actions et des options de souscription d'actions

Art. 624-17
En l'absence de création de prime d'émission, l'option de comptabilisation prévue par l'avis n° 2000-D du 21 décembre 2000 du comité d'urgence, prévoyant l'imputation de ces frais sur la prime n'est pas applicable et les frais liés à l'élaboration des plans d'attribution d'actions gratuites doivent être constatés en charges.
Les frais de plans d'option de souscription d'actions s'imputent sur la prime d'émission et l'excédent est comptabilisé en charges.

Sous-section 7 – Informations à fournir en annexe

Art. 624-18
L'annexe mentionne :
- Les principales caractéristiques du plan :
  - prix d'exercice (pour les plans d'options d'achat et de souscription d'actions) ;
  - nombre total d'actions pouvant être émises ou achetées ;
  - valeur des actions retenue comme assiette de la contribution sociale de 10% ;
  - conditions d'acquisition des actions ou d'exercice des options d'achat (performance, présence) ;
  - nombre d'actions ou d'options attribuées pendant l'exercice et au cours de l'exercice précédent ;
  - nombre d'actions ou d'options attribuées cumulées depuis la date d'attribution pour chaque plan.
- Les informations sur les passifs éventuels (choix ouvert entre attribution d'actions nouvelles ou attribution d'actions existantes).
- Le nombre d'options annulées (pour les plans d'options). Montant de la charge comptabilisée au cours de l'exercice et de l'exercice précédent.
- Le montant du passif enregistré au bilan.
- Le détail du compte 502 (nombre d'actions, coût d'entrée) et informations sur l'affectation dans les deux sous-comptes et la dépréciation correspondante.

Section 5 – Contrats de garantie financière

Art. 625-1
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 la présente section.

Sous-section 1 – Champ d'application

§ 1 – Entités

Art. 625-2
Les dispositions de la présente section s'appliquent aux entreprises relevant du présent règlement, 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. 211-38 à L. 211-40 du code monétaire et financier simplifiant les procédures de constitution et de réalisation des contrats de garantie financière.

Code monétaire et financier

Art. L. 211-38 - I. — A titre de garantie des obligations financières présentes ou futures mentionnées à l'article L. 211-36, les parties peuvent prévoir des remises en pleine propriété, opposables aux tiers sans formalités, d'instruments financiers, effets, créances, contrats ou sommes d'argent, ou la constitution de sûretés sur de tels biens ou droits, réalisables, même lorsque l'une des parties fait l'objet d'une des procédures prévues par le livre VI du code de commerce, ou d'une procédure judiciaire ou amiable équivalente sur le fondement d'un droit étranger, ou d'une procédure civile d'exécution ou de l'exercice d'un droit d'opposition.
Les dettes et créances relatives à ces garanties et celles afférentes à ces obligations sont alors compensables conformément au I de l'article L. 211-36-1.
II. — Lorsque les garanties mentionnées au I sont relatives aux obligations financières mentionnées aux 2° et 3° de l'article L. 211-36 :
1° La constitution de telles garanties et leur opposabilité ne sont subordonnées à aucune formalité. Elles résultent du transfert des biens et droits en cause, de la dépossession du constituant ou de leur contrôle par le bénéficiaire ou par une personne agissant pour son compte ;
2° L'identification des biens et droits en cause, leur transfert, la dépossession du constituant ou le contrôle par le bénéficiaire doivent pouvoir être attestés par écrit ;
3° La réalisation de telles garanties intervient à des conditions normales de marché, par compensation, appropriation ou vente, sans mise en demeure préalable, selon les modalités d'évaluation prévues par les parties dès lors que les obligations financières couvertes sont devenues exigibles.
III. — L'acte prévoyant la constitution des sûretés mentionnées au I peut définir les conditions dans lesquelles le bénéficiaire de ces sûretés peut utiliser ou aliéner les biens ou droits en cause, à charge pour lui de restituer au constituant des biens ou droits équivalents. Les sûretés concernées portent alors sur les biens ou droits équivalents ainsi restitués comme si elles avaient été constituées dès l'origine sur ces biens ou droits équivalents. Cet acte peut permettre au bénéficiaire de compenser sa dette de restitution des biens ou droits équivalents avec les obligations financières au titre desquelles les sûretés ont été constituées, lorsqu'elles sont devenues exigibles.
Par biens ou droits équivalents, on entend :
1° Lorsqu'il s'agit d'espèces, une somme de même montant et dans la même monnaie ;
2° Lorsqu'il s'agit d'instruments financiers, des instruments financiers ayant le même émetteur ou débiteur, faisant partie de la même émission ou de la même catégorie, ayant la même valeur nominale, libellés dans la même monnaie et ayant la même désignation, ou d'autres actifs, lorsque les parties le prévoient, en cas de survenance d'un fait concernant ou affectant les instruments financiers constitués en sûreté.
Lorsqu'il s'agit d'autres biens ou droits que ceux mentionnés aux 1° et 2°, la restitution porte sur ces mêmes biens ou droits.
IV. — Les modalités de réalisation et de compensation des garanties mentionnées au I et des obligations mentionnées à l'article L. 211-36 sont opposables aux tiers. Toute réalisation ou compensation effectuée en raison d'une procédure civile d'exécution ou de l'exercice d'un droit d'opposition est réputée être intervenue avant cette procédure.

Art. L. 211-39 - Les droits ou obligations du constituant, du bénéficiaire ou de tout tiers relatifs aux garanties mentionnées au I de l'article L. 211-38 portant sur des titres financiers sont déterminés par la loi de l'Etat où est situé le compte dans lequel ces titres sont remis ou constitués en garantie.

Art. L. 211-40 - Les dispositions du livre VI du code de commerce, ou celles régissant toutes procédures judiciaires ou amiables équivalentes ouvertes sur le fondement de droits étrangers, ne font pas obstacle à l'application des dispositions de la présente section.

Constituant et bénéficiaire de la sûreté – Note de présentation de l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation

L'article L. 211-36 du code monétaire et financier précise les entités pouvant se porter contrepartie d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation.

Ce mécanisme a été conçu pour que tout type d'entreprise puisse conclure des contrats de garantie financière avec clause de réutilisation avec des entreprises qui principalement ont accès au marché financier, banques et assurances notamment.

Il existe toutefois quelques restrictions. Ainsi, deux entreprises industrielles et commerciales ne peuvent conclure entre elles un tel contrat. De même, deux institutions de prévoyance, ou encore deux mutuelles, ou enfin, une institution de prévoyance et une mutuelle ne peuvent conclure entre elles un tel contrat.

§ 2 – Instruments

Art. 625-3

Les dispositions de la présente section s'appliquent 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 dispositions concernant le constituant et "actifs reçus en garantie" dans les dispositions concernant le bénéficiaire.

Actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation – Note de présentation de l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation

L'avis du CNC ne s'applique qu'aux instruments financiers donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation suivants :

- *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.*

Cette liste d'instruments financiers correspond à celle décrite à l'article L. 211-1.II du code monétaire et financier. L'article L. 211-1.III qui vise les instruments financiers à terme n'a pas été repris.

Code monétaire et financier

Art. L. 211-1 - I. - Les instruments financiers sont les titres financiers et les contrats financiers.
II. - Les titres financiers sont :
1. Les titres de capital émis par les sociétés par actions ;
2. Les titres de créance, à l'exclusion des effets de commerce et des bons de caisse ;
3. Les parts ou actions d'organismes de placement collectif.
III. - Les contrats financiers, également dénommés " instruments financiers à terme ", sont les contrats à terme qui figurent sur une liste fixée par décret.

Sous-section 2 – Principe général

Art. 625-4

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.

Nature et durée de l'utilisation – Note de présentation de l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation

L'article L. 211-38 du code monétaire et financier précise que l'acte prévoyant la constitution des contrats de garantie financière avec droit de réutilisation peut définir les conditions dans lesquelles le bénéficiaire utilise ou aliène les biens ou droits en cause. Aussi la société bénéficiaire peut-elle vendre, mettre en pension, prêter ou encore donner en garantie ces actifs auprès d'une société tierce, sous réserve que cette société bénéficiaire soit habilitée à effectuer de telles opérations.
Ce mécanisme a été conçu pour que la durée d'utilisation par le bénéficiaire soit très courte, quelques jours, voire quelques heures. Mais il existe une grande souplesse quant aux conditions de durée. Ainsi, il est possible que le bien objet du contrat fasse l'objet d'une deuxième réutilisation dont l'échéance est plus longue que la première, le bénéficiaire devant alors être en mesure de gérer une position courte.

Art. 625-5
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.

Principe général – Note de présentation de l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation
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.
Le fonctionnement des contrats de garantie financière avec droit de réutilisation présente de nombreuses similitudes avec les opérations de prêts et d'emprunts de titres dès lors que le bénéficiaire de la garantie use de ce droit de réutilisation. En cas d'utilisation de l'actif reçu en garantie, et suite au transfert juridique de la propriété de l'actif, le bénéficiaire peut librement disposer de cet actif avec l'obligation de le restituer au constituant à l'échéance du contrat, sachant que le constituant conserve les risques et avantages liés à l'actif. De plus, le mécanisme a été conçu pour que l'actif donné en garantie soit un titre. C'est pourquoi le traitement comptable des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation a été défini par analogie avec celui des opérations de prêts et d'emprunts de titres.

Sous-section 3 – Comptabilisation initiale à la conclusion du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

Art. 625-6
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.

Comptabilisation initiale – Note de présentation de l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation
Des écritures représentatives des engagements du constituant et du bénéficiaire sont enregistrées dans des comptes ad hoc selon le secteur d'activité concerné (état de hors-bilan ou notes annexes).

Sous-section 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

§ 1 –- Chez le constituant

Art. 625-7
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.

Comptabilisation – Note de présentation de l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation
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.
Cette créance représentative de la valeur comptable de l'actif transféré doit être égale à la valeur brute de cet actif, et si cet actif avait été déprécié, cette dépréciation doit être reclassée dans un compte de dépréciation de ladite créance. 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.

§ 2 – Chez le bénéficiaire

Art. 625-8
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.

Comptabilisation du transfert de l'actif donné en garantie – Note de présentation de l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation
Pour les entreprises relevant du règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général, les titres réutilisés peuvent notamment être enregistrés dans un des sous-comptes des catégories suivantes :

- *25 - Parts dans des entreprises liées et créances sur des entreprises liées*
- *26 - Participations et créances rattachées à des participations*
- *27 - Autres immobilisations financières*
- *50 - Valeurs mobilières de placement*

Quant aux dettes sur titres représentatives de l'obligation de restitution de ces titres, un sous-compte de la catégorie 168 - Autres emprunts et dettes assimilées pourra être utilisé.
Les établissements de crédit et les personnes morales soumises aux dispositions du règlement n° 90-01 du Comité de la réglementation bancaire 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 enregistrent les titres reçus en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation parmi les titres de transaction empruntés, et la dette représentative de l'obligation de restitution de ces titres parmi les dettes de titres.

Art. 625-9
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.

Comptabilisation de l'opération de réutilisation – Note de présentation de l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation
La comptabilisation de l'opération de réutilisation de l'actif reçu en garantie suit les règles applicables en vigueur, liées à la nature de la réutilisation (prêts de titres, mises en pension, ventes, garanties, etc.).
Ainsi, à titre d'illustration,
- *lorsque le bénéficiaire est une entreprise à laquelle des titres immobilisés de l'activité de portefeuille ont été remis, l'opération de vente de ces titres par la société bénéficiaire à une société tierce est comptabilisée selon les dispositions de l'article 945-50 ;*
- *lorsque le bénéficiaire est un établissement de crédit auquel ont été remis des titres, les opérations de prêts, de ventes, de mises en pension ou encore de mises en garantie de ces titres sont comptabilisées selon les dispositions des règlements du Comité de la réglementation bancaire et du Comité de la réglementation comptable*
- *lorsque le bénéficiaire est une compagnie d'assurance à laquelle ont été remis des titres, les opérations de prêts, de ventes, de mises en pension ou encore de mises en garantie de ces titres sont comptabilisées selon les dispositions du code des assurances ou, à défaut, du plan comptable général.*

Sous-section 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

§ 1 – Chez le constituant

Art. 625-10
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.

Comptabilisation – Note de présentation de l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation
A la date de clôture de la période, la créance représentative de la valeur nette comptable de l'actif donné en garantie est évaluée selon les règles applicables à la catégorie à laquelle appartient l'actif ainsi transféré.
A titre d'exemple,
- *pour une entreprise industrielle et commerciale, les créances représentatives des titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) faisant l'objet d'un contrat de garantie financière et d'une remise en pleine propriété à la date de clôture restent comptabilisées dans le portefeuille de TIAP tout en étant identifiées comme telles et font l'objet d'une dépréciation éventuelle conformément aux règles applicables à ces titres et décrites à l'article 221-5 du présent règlement.*
- *pour un établissement de crédit, les créances représentatives des titres de placement remis en pleine propriété à la date de clôture au titre d'un contrat de garantie financière restent comptabilisées dans ce portefeuille tout en étant identifiées comme telles, et sont dépréciés selon les règles applicables aux titres de placement décrites dans le règlement du Comité de la réglementation bancaire n° 90-01 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.

- *pour les entreprises d'assurance, les créances représentatives des titres relevant de l'article R. 332-20 faisant l'objet d'un contrat de garantie financière et remis en pleine propriété à la date de clôture restent comptabilisées dans le portefeuille tout en étant identifiées comme telles et font l'objet d'une dépréciation lorsqu'il y a lieu de considérer que cette dernière a un caractère durable.*

L'avis précise également certaines dispositions en matière de dépréciation au titre du risque de crédit sur le bénéficiaire. 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.

Art. 625-11
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.

§ 2 – Chez le bénéficiaire

Art. 625-12
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.

Comptabilisation – Note de présentation de l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation
Tant que l'actif reçu en garantie reste au bilan du bénéficiaire, l'évaluation de la dette dans les comptes de ce dernier reste neutre en termes de résultat dans la mesure où elle est symétrique à celle de l'actif.
L'enregistrement dans un compte d'écart figurant au bilan, par similitude avec la méthode de comptabilisation des écarts de conversion pour les opérations en devises, a été prévu pour les sociétés commerciales et les organismes d'assurance. Ce compte d'écart unique enregistrera les écarts négatifs et positifs. Dans le plan de comptes du plan comptable général, un sous-compte pourrait être créé au sein du compte 478 - Autres comptes transitoires.
L'avis mentionne qu'à 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. Au niveau du plan de comptes du plan comptable général, cette provision peut être dotée par un compte de dotations aux provisions de nature financière (sous-compte de la catégorie 686) par contrepartie d'une provision pour risques (sous-compte de la catégorie 151).
Cette disposition relative à la méthode de comptabilisation et d'évaluation des écarts d'évaluation dans les comptes individuels du bénéficiaire reste applicable pour les comptes consolidés. Ces écarts ne peuvent pas être constatés en résultat, contrairement aux écarts de conversion pour lesquels cette possibilité est considérée comme une méthode préférentielle.

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. En effet, si la plupart des sociétés relèvent du présent règlement pour les dispositions de droit commun, lorsqu'il existe des règles spécifiques à un secteur d'activité donné, elles s'y substituent à celles du plan comptable général.
Ainsi, les établissements de crédit appliquent-ils des règles similaires à celles prévues à l'article 11 sur les opérations de prêts et d'emprunts de titres du règlement n° 90-01 du Comité de la règlementation bancaire 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.
Il pourrait également être envisagé que les organismes de placement collectif en valeurs mobilières définissent des règles qui leur soient spécifiques dans la mesure où ces organismes disposent de leur propre plan comptable.

Art. 625-13
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.

Art. 625-14
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.

Sous-section 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

§ 1 – Chez le constituant

Art. 625-15
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.

Art. 625-16
Des écritures d'engagements sont constatées si le contrat de garantie financière avec droit de réutilisation n'est pas arrivé à son terme.

§ 2 – Chez le bénéficiaire

Art. 625-17
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.

Art. 625-18
Des écritures d'engagements sont constatées si le contrat de garantie financière avec droit de réutilisation n'est pas arrivé à son terme.

Sous-section 7 – Information en annexe

§ 1 – Chez le constituant

Art. 625-19
Les informations suivantes figurent dans l'annexe du constituant :
- 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.

§ 2 – Chez le bénéficiaire

Art. 625-20
Les informations suivantes figurent dans l'annexe du bénéficiaire :
- 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.

Informations en annexe – *Se reporter aux articles 831-2/2 et 831-4/8*

Section 6 – Opérations avec une entreprise en redressement judiciaire

Art. 626-1
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.

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-4/2*

Art. 626-2
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 7 – Activités d'échanges dans le cadre de transactions internet

Art. 627-1

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 espèces 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 entreprise, payées en espèces ou contre remise d'autres actifs, monétaires ou non, dont la valeur vénale peut être déterminée de façon fiable.

Avis CNC n° 2003-06 relatif au traitement comptable des activités d'échanges dans le cadre des transactions internet

- ***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 lors qu'au moins l'un des lots échangés concerne une prestation publicitaire effectuée sur internet.

- ***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 :

- *doit être de même nature, par exemple une prestation de service de publicité, et avoir un contenu comparable ;*
- *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 ;*
- *ne doit pas faire intervenir la même contrepartie et ;*
- *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.

- ***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.

- ***Modalités pratiques de comptabilisation :*** *Cf. Annexes Titre VI*

Informations en annexe – *Se reporter à l'art. 831-2/25*

Chapitre III – Autres avis non repris dans un règlement

Section 1 - REACH

Avis CNC n° 2009-13 du 1er octobre 2009 relatif au traitement comptable des obligations imposées par le règlement européen n° 1907/2006

1 – Nature des obligations résultant du règlement REACH

Le règlement européen REACH (Registration, Evaluation and Authorisation of Chemicals substances), entré en vigueur le 1er juin 2007, prévoit, pour toute substance ou préparation chimique mise sur le marché (nouvelle ou existante), les procédures suivantes.

1.1 - Procédure d'enregistrement

***Les fabricants et importateurs** de substances chimiques, lorsqu'elles sont produites ou importées dans une quantité supérieure à 1 tonne par an, doivent les enregistrer auprès de l'Agence Européenne des Produits Chimiques (Règl. REACH, art. 6). Cet enregistrement implique le dépôt d'un dossier technique (détaillant notamment les dangers que présente la substance, ainsi que ses usages et les mesures de gestion du risque à mettre en œuvre) et le paiement d'une redevance.*
A défaut d'enregistrement dans les délais, le producteur ou l'importateur n'est plus autorisé à produire la substance, à la mettre sur le marché ou à la transformer dans l'UE (Règl. REACH, art. 5).

***Les utilisateurs** industriels de ces substances chimiques doivent:*
- *porter à la connaissance de leurs fournisseurs établis en UE, les usages qu'ils font des substances chimiques afin de permettre à ces fournisseurs de remplir leurs obligations d'enregistrement ;*
- *dans certains cas, effectuer l'évaluation des risques sur la santé et l'environnement eux-mêmes, dans le but de maintenir la confidentialité de certaines applications.*

1.2 - Procédure d'autorisation

Le règlement prévoit également :
- *une procédure d'autorisation pour les substances considérées comme dangereuses : cette procédure consiste à interdire l'usage des substances les plus préoccupantes, sauf autorisation octroyée au cas par cas ;*
- *une procédure de restriction d'usages pour certaines substances (à partir du 1er juin 2009) : cette procédure a pour but d'interdire les usages présentant des risques non maîtrisés.*

*En fonction du contenu des dossiers soumis par l'entreprise, et si elle a démontré l'absence de risque, la présence d'avantages socio-économiques réels et/ou l'absence de substitut viable, une autorisation d'utilisation est délivrée pour une **durée limitée**.*

2 – Comptabilisation des coûts liés à l'enregistrement

2.1 - Identification d'un actif

Les coûts liés à l'enregistrement d'une substance chimique – qui permet la poursuite de sa production, importation ou transformation – répondent à la définition d'un actif. Ils sont :

- *identifiables au sens de l'article 211-5 : cet enregistrement constitue en effet le « **droit légal** » de poursuivre la production, la commercialisation ou la transformation d'une substance ;*
- ***contrôlés** au sens de l'article 211-1 : une fois obtenu l'enregistrement, l'entité contrôle (au travers de son droit légal notamment) les avantages économiques qui pourraient être générés par la production, l'importation ou la transformation de la substance autorisée ; l'enregistrement ne peut pas être arbitrairement annulé et les tiers n'ont pas accès gratuitement aux tests effectués par les premiers déclarants ;*
- *générateurs d'avantages économiques futurs au sens de l'article 211-2 : ils contribuent, même « indirectement »[3], aux flux nets de trésorerie bénéficiant au déclarant : les dépenses engagées pour répondre à la réglementation REACH ne procurent pas directement d'avantages économiques futurs additionnels mais conditionnent l'obtention des avantages économiques futurs liés à la production, l'importation ou la transformation de la substance autorisée. En effet, **en l'absence d'enregistrement, l'entité ne serait plus autorisée à poursuivre l'activité liée à cette substance et perdrait donc les avantages économiques futurs qui y sont attachés.** Cet enregistrement génère en outre des flux de trésorerie résultant de la vente éventuelle des tests aux déclarants suivants.*

En conséquence, les coûts liés à l'enregistrement pour mise en conformité avec le règlement REACH remplissent les critères de définition et de comptabilisation d'un actif. Malgré l'obligation existant à la clôture, ces coûts ont donc une contrepartie pour le déclarant et ne doivent pas faire l'objet d'une provision.

2.2 - Comptabilisation de l'actif

Les règles de comptabilisation exposées ci-après s'appliquent à tous les coûts d'enregistrement de substances :
- *qu'il s'agisse de substances nouvelles ou existantes,*
- *que l'exploitant soit un fabricant, un importateur ou un distributeur,*
- *que l'exploitant de la substance soit propriétaire ou concessionnaire, dès lors qu'il est établi dans l'UE,*
- *aux coûts d'enregistrement initiaux et aux coûts ultérieurs.*

Le PCG distingue les conditions de comptabilisation des immobilisations incorporelles acquises des immobilisations incorporelles générées en interne.

Selon les modalités d'engagement des études techniques qui constituent l'élément essentiel pour l'obtention du droit d'exploitation des substances, ce droit peut être considéré soit comme acquis, soit comme créé en interne :

- *Le droit d'exploitation est considéré comme acquis lorsque la majorité des tests nécessaires à la constitution du dossier d'enregistrement est acquise auprès d'un autre tiers, qu'il s'agisse d'un autre déclarant, d'un laboratoire spécialisé ou de tout autre tiers. Il en est ainsi lorsque le déclarant acquiert :*
  - *un dossier complet d'enregistrement qu'il n'a plus qu'à faire enregistrer ;*
  - *la majorité des tests nécessaires à l'élaboration du dossier qu'il n'a plus qu'à compiler avant d'enregistrer le dossier complet.*
- *Le droit d'exploitation est considéré comme créé en interne lorsque la majorité des tests nécessaires à la constitution du dossier d'enregistrement est effectuée en interne. Il en est ainsi lorsque le déclarant :*
  - *effectue lui-même la majorité des tests nécessaires à l'élaboration du dossier ;*

---

[3] La contribution indirecte aux flux nets de trésorerie est déjà prévue par le présent règlement pour les immobilisations corporelles. Le présent règlement prévoit en effet, pour certaines immobilisations corporelles (et pas incorporelles) acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, et n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, qu'elles puissent être comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs (art. 212-4).

- *ou lorsqu'en tant que donneur d'ordres, il confie la réalisation de la majorité des tests à un laboratoire, tenu de se conformer exactement aux spécifications techniques que ce donneur d'ordres arrête en dernier ressort ; dans ce cas, le déclarant assume seul la responsabilité de la conception finale du dossier.*

  a) *Lorsque le droit est acquis, l'acquisition auprès d'un tiers entraîne la comptabilisation d'un droit d'exploitation dans une subdivision du compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels et valeurs similaires ».*

  b) *Lorsque le droit est créé en interne, les dépenses de constitution des dossiers techniques réalisés en interne ou sous-traités à un preneur d'ordre constituent des coûts de développement qui peuvent être comptabilisés à l'actif dès lors qu'ils respectent les conditions de l'article 212-3.*
  Les coûts liés à la réglementation REACH sont comptabilisés, selon l'option retenue par l'entité pour ses autres frais de développement, soit en immobilisation incorporelle, soit en charge de la période.
  Lorsque ces coûts se rapportent à une substance dont les coûts de développement figurent au bilan, ils font alors partie de l'ensemble des coûts engagés pour développer la substance.

3 – Evaluation

3.1 – Evaluation initiale

3.1.1 - Rappel des textes concernant le cout d'entrée des immobilisations incorporelles
Art. 212-6, 213-10, 213-22 à 213-28

3.1.2 - Critères d'activation des coûts attribuables à l'actif
Le coût d'entrée d'un actif correspond aux frais directement attribuables à l'acquisition ou à la production de l'actif et nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation envisagée par la direction.
C'est-à-dire les coûts :
- *qui n'auraient pas été engagés si l'enregistrement n'avait pas eu lieu : par exemple, les coûts administratifs et autres frais généraux sont en général exclus, à moins qu'ils ne puissent être directement rattachés au processus d'enregistrement d'une substance spécifique ;*
- *séparables des coûts engagés dans le cadre de l'activité courante : par exemple, un module de suivi des substances développées à l'occasion de leur enregistrement, mais pouvant également être utilisé pour des besoins de gestion autres que la législation REACH, fera l'objet d'une comptabilisation séparée ;*
- *imputables à une substance chimique spécifique.*

3.1.3 - Nature des coûts attribuables à l'actif
Les coûts à immobiliser sont notamment les coûts nécessaires aux étapes :
- *de constitution des dossiers techniques nécessaires à l'enregistrement (réalisation ou acquisition de tests) ;*
- *d'enregistrement (redevances versées à l'enregistrement du dossier).*

Ces coûts peuvent être internes ou externes. Toutefois, en pratique, les conditions listées au 3.1.2 sont plus faciles à respecter pour les dépenses externes que pour les dépenses internes. Il est donc nécessaire, pour ces dernières, de disposer d'un suivi approprié des dépenses pour justifier leur affectation à l'immobilisation (par exemple, les salaires constatés dans le coût de l'immobilisation pourront être justifiés par des feuilles de temps).

Pour une liste indicative des coûts liés à la réglementation REACH, voir annexe Titre VI

3.1.4 - Période d'incorporation des coûts attribuables à l'actif

Les coûts de développement ne sont activables dans le coût d'entrée qu'à partir de la date à laquelle tous les critères de l'article 212-3 sont remplis pour la première fois. En conséquence, les coûts qui sont engagés avant que ces critères ne soient remplis, doivent être comptabilisés directement en charges.

3.2 – Evaluation postérieure

3.2.1 - Amortissement

Les droits acquis ou créés dont la durée d'utilisation est déterminable doivent être amortis au même rythme que l'exploitation des substances auxquelles ils se rapportent. Toutefois, l'établissement d'un plan amortissement sur une durée d'utilisation supérieure à cinq ans pour les droits créés doit être justifié en annexe conformément à l'article R. 123-187, alinéa 1 du code de commerce.

3.2.1.1 - Procédure d'autorisation (substances les plus dangereuses)

Dans le cas des procédures d'autorisation réservées aux substances les plus dangereuses, il existe une durée légale attachée au droit d'exploitation de la substance. Dans ce cas, la durée d'amortissement du droit est la durée la plus courte entre la durée d'autorisation et la durée probable d'utilisation prévue par l'entreprise.

3.2.1.2 - Procédure d'enregistrement

En dehors du cas des autorisations, il n'existe pas de durée légale d'utilisation du droit d'exploitation reçu. Il appartient aux entreprises de définir leurs durées réelles d'utilisation.

3.2.2 – Dépréciation

Selon l'article 214-5/1, la dépréciation d'une immobilisation est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.
Les règles de constitution et d'évaluation des dépréciations sont décrites aux articles 214-16 à 214-19.

3.2.2.1 - Avant la date d'enregistrement

Dès lors qu'il apparaît un événement indiquant que l'enregistrement ne pourra pas être obtenu, le droit d'exploitation en cours doit être immédiatement déprécié.
Une telle dépréciation constitue par ailleurs un indice de perte de valeur de l'ensemble des actifs utilisés dans le cadre de l'exploitation de la substance concernée, dans la mesure où il existe un risque de ne pas pouvoir poursuivre les activités liées à la substance. En conséquence, il est nécessaire de tester pour dépréciation, ces actifs.

3.2.2.2 - Après la date d'enregistrement

Outre les indices internes et externes rappelés ci-avant (cf. 3.2.2), lorsqu'il apparaît un événement indiquant que l'enregistrement pourrait être remis en cause, le droit d'exploitation, ainsi que les actifs concernés par l'exploitation de la substance, doivent faire l'objet d'un test de dépréciation.

4 – Opérations particulières : cession de tests et création de consortium

4.1 – Cession de tests auprès d'un nouveau déclarant

4.1.1 - Traitement comptable pour l'acquéreur des tests

L'acquisition des tests nécessaires à la constitution du dossier technique d'enregistrement auprès d'un déclarant doit être comptabilisée selon le principe rappelé au 2.2.

4.1.2 - Traitement comptable pour le vendeur des tests

La cession des tests n'emporte pas la cession du droit d'exploitation. En conséquence, cette cession est comptabilisée en produits, sans sortie du droit.

Néanmoins, l'entrée sur le marché d'un nouveau concurrent peut modifier les conditions d'exploitation de l'actif par l'entité et constituer un indice de perte de valeur du droit d'exploitation et des actifs liés à ce droit d'exploitation. En conséquence, il pourra être nécessaire de tester pour dépréciation l'ensemble des actifs liés à la substance (cf. 3.2.2.2).

4.2 – Partage des coûts au sein d'un consortium

La mise en place d'un consortium permet de réduire les coûts d'enregistrement pour chacun des participants. Le traitement comptable par les participants au consortium des opérations de partage des coûts (y compris ceux de fonctionnement) doit être adapté à la forme et au règlement du consortium (société en participation, groupement d'intérêt économique, mandataires…).

4.2.1 - Partage d'informations sur les substances entre les participants, à l'entrée dans le consortium

Le partage d'informations relatives aux substances consiste en la communication aux autres membres des études existantes afin de constituer leurs dossiers d'enregistrements.
Le traitement comptable par les participants au consortium des opérations de partage des coûts (y compris ceux de fonctionnement) doit être adapté à la forme et au règlement du consortium (société en participation, groupement d'intérêt économique, mandataires…).

Quel que soit le fonctionnement du consortium, en l'absence de cession de droits par le propriétaire, il n'y a pas d'échange à proprement dit à comptabiliser selon l'article 213-3. Il ne s'agit que d'une mise en commun d'information.
Seul le versement d'une soulte donne lieu à comptabilisation :
- *pour l'entité qui reçoit la soulte, elle comptabilise un produit d'égal montant à celle-ci ;*
- *pour l'entité qui verse la soulte, elle comptabilise le montant de cette soulte à l'actif.*

4.2.2 - Partage des coûts supplémentaires

Les coûts supplémentaires du consortium correspondent :
- *d'une part, aux coûts des études supplémentaires nécessaires à la constitution du dossier technique*
- *d'autre part, aux frais de formation et de fonctionnement du consortium.*

Quel que soit le fonctionnement du consortium, les coûts engagés dans le cadre du consortium devront être comptabilisés à l'actif, sous réserve qu'ils respectent les critères d'activation et la nature des coûts attribuables à l'actif, ainsi que leur période d'activation (cf. 3.1.3) :

- *les coûts liés à la formation du consortium (frais engagés pour définir l'opportunité de former un consortium, coûts liés à la recherche de partenaires potentiels, coûts liés à la constitution juridique du consortium) supportés par les membres du consortium ne sont pas activables ;*
- *les coûts engagés par le consortium pour effectuer des tests en laboratoire nécessaires à l'enregistrement sont activables dans les comptes des membres du consortium pour le montant correspondant à la quote-part qui leur est refacturé ;*
- *les frais de fonctionnement du consortium (organisation des réunions notamment) ne sont pas activables dans les comptes des membres du consortium (a priori, lorsque plusieurs substances sont concernées par un même consortium, les coûts liés au fonctionnement du consortium ne peuvent être attribués de manière fiable à une substance indépendamment des autres), sauf si le consortium constitue une structure dédiée à 100 % à une seule substance (voir avis CNC n° 2004-15 § 4.2.1.2).*

Remarque: les conditions de consolidation du consortium dans les comptes consolidés ne sont pas traitées dans le présent avis.

5 – Modalités de première application

Le présent avis peut avoir pour effet de modifier les règles comptables appliquées par les entreprises depuis l'entrée en vigueur du règlement européen REACH le 1er juin 2007. Cette modification constitue alors un changement de méthodes comptables devant être comptabilisé selon les dispositions de l'article 122-2.

Note de présentation de l'avis CNC n° 2009-13 du 1er octobre 2009 relatif au traitement comptable des obligations imposées par le règlement européen n° 1907/2006 – REACH

- ***Obligations issues du règlement européen REACH***

Le règlement européen REACH (Registration, Evaluation and Authorisation of Chemicals substances), entré en vigueur le 1er juin 2007, supprime la distinction entre substances « existantes » et substances « nouvelles » et impose dorénavant, pour toute substance ou préparation chimique mise sur le marché :

- *Aux fabricants et importateurs européens de ces substances chimiques, lorsqu'elles sont produites ou importées dans une quantité supérieure à 1 tonne par an, de les enregistrer auprès de l'Agence Européenne des Produits Chimiques (Règl. REACH, art. 6). Cet enregistrement implique le dépôt d'un dossier technique (détaillant notamment les dangers que présente la substance, ainsi que ses usages et les mesures de gestion du risque à mettre en œuvre) et le paiement d'une redevance.*
- *Aux utilisateurs industriels de ces substances chimiques de porter à la connaissance de leurs fournisseurs établis en UE les usages qu'ils font des substances chimiques afin de permettre à ces fournisseurs de remplir leurs obligations d'enregistrement et dans certains cas, d'effectuer l'évaluation des risques sur la santé et l'environnement eux-mêmes, dans le but de maintenir la confidentialité de certaines applications.*

Le règlement prévoit également :

- *une procédure d'autorisation des substances extrêmement préoccupantes : cette procédure consiste à interdire l'usage des substances les plus préoccupantes, sauf autorisation octroyée au cas par cas. Le dossier de demande d'autorisation doit contenir, en particulier, une analyse des substituts existants, et un programme de substitution associé. Les coûts engagés pour constituer le dossier sont les mêmes que pour un simple enregistrement. En fonction du contenu des dossiers soumis par l'entreprise, et si elle a démontré l'absence de risque, la présence d'avantages socio-économiques réels et/ou l'absence de substitut viable, une autorisation d'utilisation est délivrée pour une durée limitée.*
- *une procédure de restriction d'usages pour certaines substances (à partir du 1er juin 2009) : cette procédure permet d'interdire les usages présentant des risques non maîtrisés.*

- ***Préparation du dossier d'enregistrement (1er décembre 2010 au 1er juin 2018 pour les substances pré-enregistrées)***
- *Les producteurs*

Le dossier technique nécessaire à l'enregistrement indique le degré de dangerosité de chaque substance. Les exigences et l'analyse de chaque substance dépendent du risque et de la quantité mise sur le marché.

- *Entre 1 et 10 tonnes mises sur le marché par an, les producteurs et importateurs doivent fournir un dossier technique contenant la description des données physicochimiques et de toutes les données (éco) toxicologiques disponibles (Règl. REACH, art. 10) ainsi qu'une fiche de données de sécurité contenant les résultats de l'évaluation de la sécurité chimique (que le fournisseur doit transmettre à ses clients) (Règl. REACH, art. 31).*
- *Au-delà de 10 tonnes mises sur le marché par an, les producteurs et importateurs doivent fournir un dossier technique, une fiche de données de sécurité, ainsi qu'un rapport sur la sécurité chimique contenant l'évaluation des risques pour chaque utilisation identifiée de la substance et une indication des mesures à prendre en vue de maîtriser ces risques (Règl. REACH, art. 10 et 14).*

Les entreprises devraient donc être amenées à engager des dépenses pour constituer les dossiers d'enregistrement ou d'autorisation et notamment :

- *Coûts de collecte (en interne) des informations existantes : informations sur les utilisations possibles de la substance, études d'impact sur l'environnement et la santé humaine, informations sur la formulation, propriétés toxicologiques, scenarii d'exposition en fonction des usages identifiés…*
- *Coûts engagés pour effectuer des tests en laboratoire nécessaires à l'enregistrement. Ces coûts peuvent être internes (tests réalisés au sein de l'entreprise) ou externes (tests réalisés par un labo externe) ou acquis auprès de tiers, tels que des producteurs, importateurs, autres utilisateurs… ;*
- *Sommes payées pour utiliser les informations existantes et le résultat de tests auprès d'un autre déclarant (producteur, importateur ou utilisateur) ou d'un consortium (nouveau déclarant) ;*
- *Coûts liés au management du projet et à l'expertise (définition des cahiers des charges des tests, supervision des tests, interprétation des résultats, présence au consortium, préparation des dossiers). Ces coûts peuvent être internes (charges salariales) ou externes (prestations de service par des bureaux d'expertise)*
- *Comité de pilotage (regroupant les filières juridiques, achats, R&D…) ;*
- *Coûts de la veille documentaire sur l'application du règlement et des guidances REACH ;*
- *Coûts de la formation des acheteurs aux exigences de la législation REACH ;*
- *Coûts informatiques liés au suivi des substances utilisées et aux documents obligatoires à transmettre le long de la chaîne d'approvisionnement (Fiches de Données de Sécurité) ;*
- *Coût de mise en conformité des sites.*

- *Les utilisateurs*

Dans certains cas, les utilisateurs peuvent être amenés à réaliser eux-mêmes le rapport sur la sécurité chimique propre à leur utilisation, si cette dernière n'est pas couverte par leur fournisseur (par exemple, pour des raisons de confidentialité, ou encore si le fabricant de la substance n'est pas établi dans l'Union Européenne). Dans ce cas, il est possible de considérer que contrairement aux rapports effectués par les producteurs/importateurs, les rapports effectués par les utilisateurs n'ont pas à être enregistrés. Ils doivent simplement être disponibles si nécessaire.

- *Partage des informations*

Les coûts liés à l'enregistrement peuvent être partagés par un ensemble de déclarants ayant à effectuer les mêmes tests. Certaines des informations du dossier technique peuvent d'ailleurs être soumises par un seul des déclarants, le déclarant « principal » (Régl. REACH, art. 11). Le montant de la redevance en tient compte (Régl. REACH, art. 74). En outre, un nouveau déclarant peut se référer à des études existantes si le ou les déclarants antérieurs lui en ont donné l'autorisation (Règl. REACH, art. 13).

- *Coûts ultérieurs :*

Des coûts de complément de dossier peuvent devoir être engagés en cas de modifications de certaines données, notamment (Règl. REACH, art. 22) :

- *les tranches de tonnages,*
- *l'utilisation de la substance,*
- *la composition de la substance,*
- *la connaissance des risques et en général toute modification du rapport sur la sécurité chimique.*

Ces compléments d'informations sont accompagnés du paiement d'une redevance complémentaire (Règl. REACH, art. 22).

- ***Enregistrement du dossier auprès de l'Agence***

Une redevance est à payer à l'agence européenne pour chaque procédure d'enregistrement ou d'autorisation (c'est-à-dire pour chaque substance) (Règl. REACH, art. 6).

Le texte prévoit par ailleurs des coûts additionnels en cas :

- *de changement ultérieur de tranches de tonnages, d'utilisation, de composition de la substance… (voir ci-avant 1.3.2),*
- *de demande expresse de l'Agence,*
- *de requête pour confidentialité (dérogation à la règle de mise à disposition des informations).*

En outre, la soumission des dossiers devant se faire via un logiciel appelé UICLID 5, des dépenses liées aux systèmes d'informations devraient être engagées par les entreprises.

- ***Comptabilisation de l'actif***

Le traitement comptable des coûts d'enregistrement des substances visées par la règlementation REACH suit la distinction effectuée par le présent règlement entre d'une part, les immobilisations incorporelles acquises et d'autre part, celles générées en interne, qui, si elles répondent à la définition d'un actif, ne peuvent être que des coûts de développement. Ce traitement est ainsi analogue à celui relatif à la comptabilisation des brevets, à savoir :

- *les droits d'exploitation acquis sont obligatoirement comptabilisés à l'actif. Le droit d'exploitation des substances est considéré comme acquis lorsque la majorité des études techniques nécessaires à la constitution du dossier d'enregistrement ont été acquises ;*
- *les droits d'exploitation générés en interne sont des coûts de développement qui doivent suivre la méthode de comptabilisation suivie par l'entreprise pour ses autres coûts de développement (charges ou immobilisations, la comptabilisation à l'actif constituant la méthode préférentielle). Le coût de la redevance (tout comme le coût du dépôt de brevet) est une composante du droit généré en interne. Un droit d'exploitation est considéré comme généré en interne lorsque les études techniques nécessaires à son obtention sont majoritairement développées en interne. Il en est de même des études sous-traitées, à l'instar de ce qui est prévu par l'avis n° 31 du CNC, publié en avril 1987, relatif au traitement comptable des dépenses de logiciel.*

Le CNC rappelle que l'option relative à la comptabilisation des frais de développement n'existe qu'en règles françaises. Les sociétés tenues d'établir leurs comptes consolidés selon les normes internationales IFRS doivent respecter les dispositions relatives à la norme IAS 38 Immobilisations incorporelles pour l'élaboration de leurs comptes consolidés.

- ***Création d'un consortium***

Un consortium est une structure permettant la mise en commun de moyens. Elle peut prendre plusieurs formes juridiques (société en participation, groupement d'intérêt économique, mandats…).

La mise en place d'un consortium permet de réduire les coûts d'enregistrement pour chacun des participants.

Les règles de fonctionnement de cette structure sont fixées dans le règlement de consortium approuvé par tous les membres. En application du règlement du consortium :

- *chacun des participants met en commun le résultat des études ayant déjà été réalisées. Les transactions liées à ce partage de connaissances sont effectuées sous la forme d'échanges, et donnent lieu éventuellement au paiement d'une soulte pour rétablir l'équilibre des transactions ;*
- *après cette phase de mise en commun, le consortium engage les études supplémentaires nécessaires à la constitution du dossier technique d'enregistrement de la substance, et en répartit ensuite les coûts entre chacun des participants. Si de nouveaux participants rejoignent le consortium, les coûts sont redistribués (les nouveaux entrants paient aux anciens les coûts préalablement engagés).*
- *à ces coûts s'ajoutent ceux de fonctionnement (partie purement administrative d'organisation des réunions…).*

Lorsque plusieurs substances sont concernées par un même consortium, les coûts liés au fonctionnement du consortium ne peuvent être attribués de manière fiable à une substance indépendamment des autres, sauf si le consortium constitue une structure dédiée à 100 % à une seule substance (voir avis CNC n° 2004-15 § 4.2.1.2).

Section 2 - Licence UMTS

Avis CU n° 2002-B du 9 janvier 2002 relatif au traitement comptable applicable à la redevance due par chaque titulaire d'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de troisième génération

Le Comité d'urgence a adopté le 9 janvier 2002, l'avis suivant applicable, tant pour les comptes individuels que pour les comptes consolidés, qui rend caduques les dispositions de l'avis n° 2001-F.

I – Comptabilisation

Le Comité d'urgence considère que le patrimoine constitue un ensemble de droits et obligations ayant une valeur économique.

- *L'autorisation permettant l'exploitation d'un réseau mobile de troisième génération constitue un mode d'occupation privatif du domaine public hertzien de l'Etat, inaliénable et irrévocable sur 20 ans. Pour chaque titulaire d'autorisation d'établissement et d'exploitation du réseau mobile de troisième génération, cette occupation du domaine public,* ***correspond à l'acquisition d'un avantage*** *c'est à dire d'un droit.*
- *La valeur économique positive résulte de la perception d'avantages économiques futurs liés à l'utilisation de l'élément d'actif. Ainsi, pour un droit donné reconnu à l'actif, l'entité doit être à même de produire un plan d'activité justifiant que l'utilisation de ce droit générera des avantages économiques futurs positifs. Les opérateurs qui ont obtenu l'autorisation d'exploiter un réseau mobile de troisième génération et les futurs candidats, ont ou devront déposer, auprès de l'Autorité de régulation des télécommunications (ART), un plan d'affaires comportant la production de comptes de résultat et de bilans annuels prévisionnels.* ***Le Comité estime que la condition de valeur économique positive est remplie.***
- *Ce droit est* ***identifiable****.*

Le droit d'occupation du domaine public hertzien est accordé par la voie d'une autorisation et non d'un contrat de concession de service public au sens des dispositions de l'article 621-7 à 621-10.
Le critère de cessibilité, qui est posé par certains arrêts du Conseil d'Etat en matière fiscale, n'est pas retenu par le plan comptable général comme une condition d'inscription d'un élément, y compris incorporel, à l'actif.

Le Comité d'urgence considère que la redevance versée en contrepartie de l'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de troisième génération doit être inscrite à l'actif de l'entreprise, à un compte d'immobilisation incorporelle, dès l'attribution de l'autorisation, indépendamment du premier règlement, avec en contrepartie l'enregistrement de la dette au passif.

II – Evaluation

Le coût d'acquisition du droit d'utilisation du domaine public hertzien est constitué par une redevance unique liquidée suivant une part fixe et une part variable assise sur le chiffre d'affaires généré par l'exploitation du réseau mobile de troisième génération.

- ***Evaluation de la part fixe***

La part fixe d'un montant de 619 209 795,27 e doit être comptabilisée à l'actif (compte d'immobilisation incorporelle).

- ***Evaluation de la part variable***

Compte tenu des circonstances de fait, relatives à la détermination de la part variable assise sur le chiffre d'affaires généré par l'exploitation du réseau mobile de troisième génération, l'opérateur ne

pouvant l'évaluer de façon suffisamment fiable, celle-ci sera comptabilisée en charges de période sur chacun des exercices au cours duquel elle est engagée.

Toutefois, si l'opérateur estime qu'il peut évaluer de manière suffisamment fiable la part variable de la redevance, il comptabilisera à l'actif, le montant global dû pour l'acquisition du droit d'utilisation du domaine public hertzien. *Cette évaluation effectuée à l'origine doit être considérée comme définitive, et ne peut être réévaluée durant l'exploitation du réseau.*
Dans ce cas, le Comité considère que le coût d'acquisition à inscrire à l'actif correspond à la valeur actualisée de la dette à comptabiliser envers l'Etat au jour de l'obtention du droit d'utilisation du domaine public hertzien. *La différence entre la valeur actuelle inscrite au bilan, et le total des paiements engagés pour chacun des exercices, sera comptabilisée en charges financières sur la base du taux d'actualisation retenu pour la détermination de la valeur d'entrée, et en charges ou produits d'exploitation pour le montant résiduel.*

L'option exercée au départ par l'opérateur, pour l'évaluation de l'actif incorporel , est irrévocable et vaut pour toute la durée de l'autorisation.

III – Amortissement

L'amortissement doit être calculé sur la durée probable d'utilisation qui ne peut excéder la durée de l'autorisation fixée à 20 ans, durée à l'issue de laquelle la valeur résiduelle sera nulle.

IV – Dépréciation

Le Comité rappelle que l'entreprise devra apprécier dès l'origine la valeur de cet actif incorporel et effectuer un test de dépréciation. Ce test devra être renouvelé à chaque date de clôture, s'il existe un indice quelconque montrant que l'actif considéré a pu perdre de sa valeur.

V – Annexe

Le Comité d'urgence rappelle que l'annexe doit donner les éléments complémentaires à l'enregistrement du droit d'occupation du domaine public hertzien, et en particulier les engagements donnés concourant à la détermination de la partie variable, quel que soit son traitement comptable.

Section 3 - Actifs acquis et reçus par les musées

Avis CNC n° 2009-17 du 10 novembre 2009 relatif à la comptabilisation et l'évaluation des actifs acquis et reçus par les musées

Le collège du Conseil national de la comptabilité, réuni le 10 novembre 2009, a adopté le présent avis relatif à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs acquis ou reçus par les musées.

1 – Champ d'application

Le présent avis rappelle les règles de comptabilisation et d'évaluation des actifs acquis ou reçus par les musées gérés par des établissements publics relevant de l'instruction budgétaire et comptable M9 (1) ou des personnes morales de droit privé sans but lucratif dont les associations et fondations relevant du règlement n° 99-01.
Les musées sont définis par l'article L. 410 du code du patrimoine :

« Est considérée comme musée, au sens du présent livre, toute collection permanente composée de biens dont la conservation et la présentation revêtent un intérêt public et organisée en vue de la connaissance, de l'éducation et du plaisir du public. »

Ces dispositions peuvent également trouver à s'appliquer aux biens définis à l'article L. 111-1 du code du patrimoine et aux biens culturels définis à l'article L. 112-11 du code précité :

Article L. 111-1 du code du patrimoine :
« Les biens appartenant aux collections publiques et aux collections des musées de France, les biens classés en application des dispositions relatives aux monuments historiques et aux archives, ainsi que les autres biens qui présentent un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie sont considérés comme trésors nationaux ».

Article L. 112-11 du code du patrimoine :
« Sont considérés comme des biens culturels pour l'application de la présente section :
1° Les biens culturels qui, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'Etat, sont :
a) Soit classés monuments historiques ou archives historiques en application du présent code;
b) Soit considérés comme trésors nationaux par l'Etat après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 ;
2° Les biens culturels qui appartiennent à une personne publique et qui :
a) Soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;
b) Soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du présent code ;
3° Les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, quel que soit leur propriétaire, ou dans les édifices utilisés par des communautés religieuses, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'Etat après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4;
4° Les biens culturels figurant à l'inventaire des collections d'un musée de France relevant d'une personne morale de droit privé sans but lucratif ».

2 – Définition et comptabilisation

Les biens entrant dans le champ d'application du présent avis (cf. 1) ou les biens faisant partie d'un musée (ci-après dénommé « œuvres ») sont des actifs au sens des dispositions de l'article 211-1.
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.
Sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités appliquant le règlement n° 99-01…, 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 …, 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 ».
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 CRC 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 213-7.*

Les œuvres ayant en général une substance physique, elles sont comptabilisées en immobilisations corporelles.

Lorsqu'elles sont acquises à titre gratuit, les œuvres sont comptabilisées à l'actif à leur valeur vénale (Cf. 3.1 ci-après) en contrepartie :

- *du compte 102 « Fonds associatifs sans droit de reprise » pour les entités relevant du règlement CRC n° 99-01 ;*
- *d'une subdivision du compte 102 « Biens mis à disposition des établissements » pour les établissements publics ;*
- *d'un produit exceptionnel pour les entités relevant du présent règlement.*

Les œuvres qui ne peuvent faire l'objet d'une évaluation fiable ne sont pas comptabilisées à l'actif.

3 – Evaluation

3.1 - Evaluation initiale

Les œuvres acquises à titre onéreux sont comptabilisées à l'actif à leur coût. Les œuvres acquises à titre gratuit sont évaluées à la valeur vénale qui est déterminée comme suit à l'article 214-6/4 « 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 ».Ainsi, pour les œuvres qui ont fait l'objet d'un don, d'un legs, ou d'une remise par l'Etat, la valeur indiquée dans l'acte sera retenue. Pour les dations en paiement, il est fait référence à la valeur estimée pour les droits de mutation. En l'absence d'acte résultant de ces situations, la valeur devra être déterminée par tous moyens, par référence à des valeurs de marché ou par expertise.

3.2 - Evaluation postérieure

3.2.1 - Amortissement

Leur durée d'utilisation étant rarement déterminable, les œuvres ne sont a priori pas amortissables. Néanmoins, les œuvres qui se détériorent inexorablement avec le temps ou qui sont utilisées pour les besoins d'une activité à durée déterminée doivent être amorties.
Les travaux de restauration et de rénovation sont amortis si une durée d'utilisation ou de renouvellement peut être déterminée, en fonction des données historiques par exemple. Ils constituent dans ce cas des composants (Cf. 4)

3.2.2 - Dépréciation

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage[4]. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la valeur vénale et la valeur d'usage. Si l'une de ces valeurs est supérieure à la valeur nette comptable de l'actif considéré, ce dernier n'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre valeur.

En revanche, dès lors que la valeur vénale est inférieure à la valeur nette comptable de l'actif ou ne peut pas être évaluée[5], il convient d'estimer la valeur d'usage. Pour les immobilisations comptabilisées par une entreprise, la valeur d'usage est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est généralement calculée en fonction des flux nets de trésorerie attendus, mais si ces

---

[4] *Ces valeurs s'apprécient soit au niveau de l'œuvre, soit au niveau de la collection, soit au niveau de toute autre unité génératrice de trésorerie dont fait partie l'œuvre*

[5] *En particulier, il ne peut être fait référence à une valeur vénale pour les œuvres d'art considérées comme inaliénables ou trésors nationaux*

derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus (article 214-6/5).

La valeur d'usage d'une œuvre ne s'apprécie pas selon des flux futurs de trésorerie mais selon un potentiel de services attendus, i.e. son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, ou de l'archéologie vis-à-vis du public et non du seul potentiel d'avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie.

La valeur vénale d'une œuvre ne pouvant pas toujours être estimée de manière fiable, et sa valeur d'usage reposant plus sur des critères qualitatifs que quantitatifs, les conditions seront de fait rarement réunies pour calculer la dépréciation d'une œuvre, sauf en cas de déclassement ou de détérioration partielle ou totale.

Toutefois, dès lors qu'une œuvre est destinée à être cédée, une dépréciation doit être constatée lorsque la valeur probable de cession (valeur vénale) est inférieure à la valeur nette comptable. La décision de cession doit être formalisée par des éléments tangibles : décision de l'organe de direction, promesse de vente, etc….

4 - Comptabilisation des dépenses ultérieures

S'agissant des travaux de restauration ou de rénovation, il convient d'analyser si ces travaux relèvent de travaux de reconstruction, de gros entretien, ou d'entretien courant.

(i) Travaux de reconstruction

Ces travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisation corporelle en sus du coût initial (qui a dû faire l'objet d'un test de dépréciation compte tenu de sa détérioration physique conformément aux dispositions des articles 214-16 à 214-19). Ils sont comptabilisés séparément sous forme de composant si une durée d'utilisation peut être déterminée. Si elle peut être identifiée, la valeur nette comptable du composant remplacé doit être comptabilisée en charges.

(ii) Travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions

Il s'agit des dépenses faisant l'objet de programmes de travaux pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état des œuvres d'art et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.
Ces dépenses peuvent être comptabilisées sous forme de provisions pour gros entretien, ou sous forme de composants.

- *option « composants » : les composants sont amortis linéairement sur la période séparant deux gros entretiens. Quand aucune valeur initiale de l'œuvre n'a été enregistrée à l'actif ou une valeur symbolique seulement, le composant qui n'a pas été constaté à l'origine est comptabilisé pour la première fois lors de la réalisation des travaux.*
- *option « provisions » : les provisions sont dotées linéairement sur la durée prévisionnelle de remplacement. Lors de la réalisation des travaux, les provisions sont reprises à due concurrence et les coûts sont constatés en charges de la période. Les coûts excédant les plans pluriannuels sont constatés en charges de la période.*

(iii) Dépenses d'entretien courant

Ces dépenses sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

5 – Première comptabilisation des œuvres d'art détenues par un musée et non enregistrées à l'actif

La plupart des musées dispose d'un « stock » plus ou moins important d'œuvres qui n'ont jamais été comptabilisées à leur actif. Il s'agit le plus souvent d'œuvres acquises à titre gratuit, ou à titre onéreux dont en raison de l'ancienneté, il est difficile voire impossible de reconstituer la date et le coût d'entrée.

Pour sécuriser les entités et éviter des reconstitutions partielles ou aléatoires en fonction des circonstances, le Collège prévoit d'appliquer, aux entités visées par le présent avis, la mesure retenue par le plan comptable de l'Etat, au § 2.1.2.2 de la norme 6 « lors de l'établissement du premier bilan de l'Etat, les œuvres d'art, présentes à cette date dans les collections de l'Etat, sont enregistrées pour une valeur symbolique ».

Compte tenu du caractère aléatoire et partiel des recherches, des difficultés voire de l'impossibilité de reconstituer des valeurs fiables au sens de l'article 212-1 précité, le Collège considère que les œuvres acquises ou reçues, et non comptabilisées à la date de publication du présent avis, doivent faire l'objet d'un inventaire physique. Elles doivent être enregistrées pour être comptabilisées à compter de cette date :

- ***par les personnes morales de droit privé sans but lucratif pour une valeur symbolique.***
- ***par les établissements publics :***
  - ***pour une valeur symbolique concernant les œuvres acquises ou reçues avant le 1er janvier 2006 ;***
  - ***pour leur coût d'entrée déterminé conformément aux dispositions du paragraphe 3.1 du présent avis concernant les œuvres acquises ou reçues postérieurement au 1er janvier 2006. Il devra alors être mentionné dans l'annexe des comptes une information sur les mouvements affectant les capitaux propres du fait des œuvres acquises postérieurement au 1er janvier 2006.***

De surcroît, cette obligation comptable de tenue d'inventaire est inscrite à l'article 1 du décret n° 2002-852 du 2 mai 2002 qui précise le régime juridique des musées de France. Il est rappelé que les établissements publics et les associations/fondations peuvent procéder à la réévaluation globale de l'actif en application des dispositions de l'article 214-27 dans la mesure où elles peuvent faire l'objet d'une évaluation fiable. Dans cette hypothèse, les œuvres sont évaluées à leur valeur à la date de réévaluation. L'écart de réévaluation est comptabilisé en fonds propres ou en fonds associatifs.

<u>Note de présentation de l'avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 relatif à la comptabilisation des actifs acquis et reçus par les musées</u>

1 – Rappel du traitement comptable des œuvres d'art selon les dispositions des normes comptables de l'Etat

1.1 - Evaluation initiale

- *Selon les dispositions du paragraphe 2.1.1- Evaluation des biens entrant dans le patrimoine de l'Etat après l'établissement du premier bilan - de la norme 6 du plan comptable de l'Etat - Immobilisations corporelles : « les biens acquis à titre gratuit (dons et legs faits à l'Etat, biens vacants et sans maître, biens dépendant de successions en déshérence, confiscations pénales de biens) sont enregistrés à leur valeur de marché à leur date d'acquisition. A défaut de marché, c'est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un éventuel acquéreur dans l'état et le lieu où se trouve le bien. »*
- *Aucune disposition particulière n'étant mentionnée pour les œuvres d'art acquises à titre onéreux, celles-ci sont comptabilisées selon les règles générales à leur coût d'acquisition.*
- *Des règles particulières applicables à l'évaluation des biens lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'Etat ont été définies au paragraphe 2.1.2.2 de la norme précitée pour les œuvres d'art : « Lors de l'établissement du premier bilan de l'Etat, les œuvres d'art, présentes à cette date dans les collections de l'Etat, sont enregistrées pour une valeur symbolique. Les œuvres acquises après l'établissement du premier bilan de l'Etat sont immobilisées à leur coût d'acquisition.»*

1.2 - Evaluation postérieure
Concernant les règles d'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale, les dispositions du paragraphe 2.4.1.1 de la norme précitée, indiquent que les biens ayant une durée d'utilisation déterminable font l'objet d'un amortissement et d'un test de dépréciation en cas d'indice de perte de valeur. Toutefois une exception est apportée concernant l'amortissement des œuvres d'art compte tenu de la difficulté de déterminer une durée d'utilisation fiable.
« Une immobilisation est comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur. Cette méthode s'applique à l'ensemble des biens à l'exception, des œuvres d'art qui ne sont pas amortissables … ».
Toutefois à chaque clôture d'exercice, en cas d'indice de perte de valeur constatée, une dépréciation devra être constatée dès lors que la valeur actuelle sera devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable.

2 – Champ d'application
Les dispositions du présent avis s'appliquent :
- *aux musées tels que définis aux articles L.410 du code du patrimoine gérés par des établissements publics relevant de l'instruction budgétaire et comptable M9(1) et aux personnes morales de droit privé sans but lucratif dont les associations et fondations relevant du règlement n°99-01 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations ;*
- *aux biens définis à l'article L.111-1 et aux biens culturels définis à l'article L. 112-11 du code précité.*

Section 4 - Droits d'exploitation audiovisuelle cédés à titre gratuit

Avis CNC n° 2005-01 du 24 mars 2005 relatif au traitement comptable des droits d'exploitation audiovisuelle cédés à titre gratuit en application de l'article 4 de la loi n° 2003-708 du 1er août 2003 par les fédérations sportives aux sociétés[6]

L'article 4 de la loi n° 2003-708 du 1er août 2003 relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives a prévu de nouvelles dispositions modifiant comme suit le § II de l'article 18-1 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984.
« Toute fédération sportive peut cependant céder aux sociétés mentionnées à l'article 11, à titre gratuit, la propriété de tout ou partie des droits d'exploitation audiovisuelle des compétitions ou manifestations sportives organisées chaque saison sportive par la ligue professionnelle qu'elle a créée en application des dispositions du II de l'article 17, dès lors que ces sociétés participent à ces compétitions ou manifestations sportives. La cession bénéficie alors à chacune des sociétés.
Les droits d'exploitation audiovisuelle ainsi cédés aux sociétés sont commercialisés par la ligue professionnelle dans des conditions et limites précisées par décret en Conseil d'Etat. Cette commercialisation est effectuée avec constitution de lots, pour une durée limitée et dans le respect des règles de concurrence.
Afin de garantir l'intérêt général et les principes d'unité et de solidarité entre les activités à caractère professionnel et les activités à caractère amateur, les produits de la commercialisation par la ligue des droits d'exploitation des sociétés sont répartis entre la fédération, la ligue et les sociétés.
La part de ces produits destinée à la fédération et celle destinée à la ligue sont fixées par la convention passée entre la fédération et la ligue professionnelle correspondante.

---

[6] *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.*

Les produits revenant aux sociétés leur sont redistribués selon un principe de mutualisation, en tenant compte de critères arrêtés par la ligue et fondés notamment sur la solidarité existant entre les sociétés, ainsi que sur leurs performances sportives et leur notoriété ».
Suite au transfert à titre gratuit des droits d'exploitation audiovisuelle par les fédérations sportives aux sociétés visées à l'article 11 de la loi du 16 juillet 1984, tel qu'organisé par la loi n° 2003-708 du 1er août 2003, le Conseil national de la comptabilité a été invité par le Ministère des sports à préciser le traitement comptable de l'opération de transfert de ces droits.

1 – Nature et qualification des droits d'exploitation audiovisuelle

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.

Conformément à la loi du 1er août 2003, les droits d'exploitation audiovisuelle peuvent être transférés à titre définitif et gratuit par les fédérations aux sociétés, sous réserve du maintien de leur statut professionnel. Les ligues professionnelles conservent l'exclusivité de la commercialisation des droits pour une ou plusieurs saisons sportives auprès des sociétés de télévision.

Les produits attribués directement aux sociétés sont soumis à trois critères de répartition prévus par la loi, la solidarité entre les sociétés, les performances sportives et la notoriété. Si les clefs de répartition du critère de solidarité sont fixées par les ligues, les critères de performance et de notoriété dépendent directement des sociétés et de leurs résultats sportifs ainsi que de leur capacité à attirer des spectateurs. Pendant toute la période du respect de ces critères et en raison de la cession des droits d'exploitation, ces sociétés disposent du contrôle des droits d'exploitation audiovisuelle.

L'article 211-5 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.*

Les droits légaux ou contractuels, même s'ils ne sont pas transférables ou séparables constituent des immobilisations incorporelles par nature.

Les droits d'exploitation audiovisuelle, ressource identifiable que les sociétés contrôlent et dont elles attendent des avantages économiques futurs répondent à la définition d'une immobilisation incorporelle.

2 – Conditions de comptabilisation à l'actif

Pour être comptabilisée à l'actif, une telle immobilisation incorporelle doit répondre à la double condition précisée aux articles 212-1 et 212-2 :
- *Il est probable que les sociétés bénéficieront des avantages économiques futurs ;*
- *le coût ou la valeur des droits peut être évalué avec une fiabilité suffisante.*

Si première condition est à l'évidence remplie, il n'en est pas de même de la valeur des droits dont les difficultés d'évaluation sont exposées.

3 – Evaluation de l'actif résultant de la cession des droits d'exploitation audiovisuelle

Selon les dispositions de l'article 213-1, « les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur 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 » (art. 214-6/4). Toutefois, ces droits n'étant pas cessibles, il ne peut pas être fait référence à un marché actif qui permettrait d'apprécier leur valeur.

En l'absence de marché actif, il peut être envisagé de retenir la valeur d'usage déterminée « en fonction des flux nets de trésorerie » (art.214-6/5), mais cette application [de la valeur d'usage], pose les difficultés suivantes.

En l'occurrence, le transfert des droits d'exploitation audiovisuelle des fédérations aux sociétés n'entraîne de facto pour ces dernières aucune augmentation des produits attendus, et donc aucun flux de trésorerie complémentaire. A ce titre, aucune valeur n'est créée au niveau des sociétés.

Toutefois, les sociétés sont désormais propriétaires des droits d'exploitation audiovisuelle, et se sont vues octroyer la possibilité d'utiliser le numéro d'affiliation et de se porter acquéreur de la « dénomination, marque et autres signes distinctifs » qui sont actuellement détenus par les associations. Le transfert conforte la nouvelle situation juridique et donc cet élément d'actif incorporel composant le fonds de commerce.

En fonction de ces éléments, il a été envisagé de reconnaître une valeur à ces droits d'exploitation audiovisuelle à hauteur de l'écart généré par l'actualisation des flux nets de trésorerie attendus selon des taux différents lors de l'exercice de transfert des droits. Le différentiel de taux aurait correspondu à l'écart entre le taux d'actualisation retenu avant le transfert des droits et le taux d'actualisation utilisé après le transfert qui conforte la situation juridique des éléments du fonds de commerce et diminue la prime de risque, (ce différentiel étant supposé ne représenter qu'une fraction marginale de la valeur totale des droits).

Toutefois, devant l'impossibilité de chiffrer de manière objective ce différentiel (c'est-à-dire à partir de références de marché), il a été considéré que le droit transféré ne pouvait pas être évalué avec une fiabilité suffisante au sens des dispositions de l'article 212-3. En conséquence, aucune valeur ne pourra être comptabilisée à l'actif à ce titre, à l'exception d'un euro symbolique.

4 – Annexe

Le contexte et les motifs quant à l'impossibilité d'évaluation suffisamment fiable des droits ainsi transférés, doivent être indiqués dans l'annexe.

Section 5 - Redevances de fortage

Avis CNC n°2009-03 du 10 avril 2009 relatif au traitement comptable des redevances de fortage

*Le présent avis traite uniquement de la comptabilisation des **redevances de fortage**, à l'exclusion de tout autre élément induit par l'exploitation d'une carrière (frais de prospection, remise en état…).*

Rappel : les dispositions comptables prévues pour la dégradation progressive par l'avis CU n° 2005-H relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site dans les comptes individuels, sont applicables aux exploitants de carrières dans le cadre de leurs obligations de remise en état des sites.

Le collège du Conseil national de la comptabilité, réuni le 10 avril 2009, a adopté le présent avis relatif au traitement comptable des redevances de fortage.

1 - Redevances de fortage visées par le présent avis

1.1 - Définition des redevances de fortage visées par le présent avis

Le contrat de fortage est un contrat de droit privé par lequel un propriétaire foncier accorde à un exploitant de carrière le droit exclusif d'exploiter le sous-sol d'un terrain pendant une certaine durée et moyennant un prix généralement versé sous la forme de redevances annuelles.

Le présent avis s'applique uniquement aux redevances prévues par les contrats de fortage répondant à cette définition et ayant les caractéristiques suivantes :

- *les redevances de fortage sont déterminées **proportionnellement aux quantités extraites** soit à la tonne, soit au volume et rémunèrent l'ensemble des composants du contrat détaillé ci-avant.*
- *des **redevances annuelles minimales** peuvent être prévues afin de garantir un certain niveau de revenus aux propriétaires de terrains. Ces redevances minimales sont imputables sur les sommes dues en fonction des quantités extraites mais ne sont pas remboursables.*

1.2 - Caractéristiques contractuelles des redevances de fortage

Selon une jurisprudence constante, le contrat de fortage est défini comme « une vente de matériaux envisagés dans leur état futur de meubles, comme meubles par anticipation » (arrêt Veuve Gielen C. Morel de la Cour de Cassation chambre civile du 23 juin 1952, et arrêt de la Cour de Cassation, chambre commerciale, du 4 février 1963).

Ainsi deux éléments d'inégale importance caractérisent un contrat de fortage :

- *l'acquisition des matériaux extraits constitue l'élément primordial du contrat (la caractéristique du fortage étant que l'exploitant épuise irrémédiablement le terrain) ;*
- *le droit exclusif d'exploiter le sous-sol et d'occuper les lieux, d'y installer des pistes de circulation pour les engins, des lieux de stockage des matériaux et du matériel de transformation constitue un élément accessoire indissociable à l'acquisition des matériaux.*

Suivant cette analyse, le contrat de fortage est assimilable à un contrat d'approvisionnement exclusif dans lequel la rémunération prévue (la redevance de fortage) rémunère l'acquisition des matériaux dont le prix, qui ne sera dû qu'au moment de l'achat effectif des matériaux (l'extraction au cas particulier), est néanmoins fixé à l'avance dans le contrat.

Remarque : Le contrat de fortage ne peut être assimilé à un contrat de concession de droits de propriété industrielle, qui pourrait éventuellement donner lieu à la comptabilisation d'un droit incorporel (même dans ce cas, la comptabilisation d'un droit incorporel[7] n'est pas explicitement prévue par les textes du fait de l'exclusion des contrats de louage de brevet et de marque du champ d'application de l'avis CNC n° 2004-15 relatifs à la définition et à la comptabilisation des actifs), en raison des caractéristiques du contrat de fortage qui sont les suivantes :

- *des matières premières sont extraites du sol,*
- *la redevance rémunère effectivement ces matières, la rémunération est proportionnelle aux quantités extraites (et non aux ventes réalisées par l'exploitant),*

[7] *Même dans ce cas, la comptabilisation d'un droit incorporel n'est pas explicitement prévue par les textes du fait de l'exclusion des contrats de louage de brevet et de marque du champ d'application de l'avis CNC n° 2004-15 relatifs à la définition et à la comptabilisation des actifs.*

- *le sol, objet du contrat, s'épuise inexorablement au fur et à mesure de l'exploitation, faisant ainsi perdre à son propriétaire une partie de son actif,*
- *le contrat n'a de valeur que si les matières premières sont extraites. Il n'est pas possible de générer du chiffre d'affaires uniquement avec le droit acquis,*
- *l'entreprise n'a aucun engagement de verser la redevance prévue au contrat en cas de non extraction des matériaux, dans la mesure où en cas d'arrêt d'exploitation durant deux années consécutives, l'autorisation d'exploitation devient caduque*

2 - Comptabilisation

2.1 – Rappel des textes relatifs à la définition d'un actif

Art. 211-1, 211-2, 211-5 à 211-7, 213-1

2.2 - Comptabilisation des redevances de fortage

Conformément à l'analyse menée ci-avant, les redevances de fortage sont comptabilisées comme le coût des matériaux qu'elles rémunèrent.

Les matériaux extraits ne sont des éléments identifiables du patrimoine de l'exploitant que lorsqu'ils sont extraits du sol (ils ne peuvent pas être individualisés avant). Ils ne sont donc comptabilisés à l'actif du bilan de l'exploitant qu'au fur et à mesure de leur extraction.

S'agissant de matières premières destinées à être incorporées dans la production, ils répondent à la définition d'un stock.

Ce mode de comptabilisation est conforme à celui retenu par le CNC (Avis CNC n° 2002-15 du 22 octobre 2002 relatif aux règles comptables applicables aux sociétés forestières, § 2.2.1.1. coût d'acquisition du patrimoine forestier) d'une acquisition de forêts dont le coût est réparti entre :

- *le sol (et les éléments qui lui sont attachés) qui constitue une immobilisation corporelle non amortissable ;*
- *les bois sur pied, mûrs ou en cours de croissance, qui constituent un stock.*

En conséquence, les redevances variables sont comptabilisées de la manière suivante :

- *au fur et à mesure de l'extraction des matériaux, les redevances à verser sont comptabilisées en charges, en contrepartie d'un compte de tiers (à solder au moment du versement de la redevance correspondante) ;*
- *à la clôture, le coût (incluant les redevances versées) des matériaux extraits non encore utilisés dans le cours de la production de l'exercice est comptabilisé en stocks ;*

Les redevances minimales garanties imputables sur le coût des matières premières extraites sont considérées comme faisant également partie du coût d'acquisition des matières premières dès lors qu'il est quasi-certain que l'extraction sera suffisante pour absorber les redevances minimales.

Cette quasi-certitude est justifiée lorsque l'exploitant est en mesure de démontrer que les redevances minimales sont dimensionnées en fonction du potentiel de la carrière et de ses prévisions d'extraction.

Les redevances minimales garanties, dès lors qu'il est démontré qu'elles sont imputables sur le coût d'acquisition des matériaux extraits, sont comptabilisées :

- *en charges constatées d'avance pour le montant non imputé au cours de l'exercice mais dont il est quasi-certain qu'il sera imputable au cours des exercices suivants ;*
- *en charge de l'exercice au cours duquel sont extraits les matériaux qu'elles rémunèrent.*

2.3 - Comptabilisation du droit exclusif d'exploitation

Art. 213-22 à 213-24 :

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.*

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 213-10.

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les conditions prévues à l'article 213-9.

Selon l'analyse menée précédemment (Cf. 1.2), le contrat de fortage confère à l'exploitant un droit exclusif d'exploitation du sous-sol et d'occupation des lieux. Il s'agit d'un élément accessoire indissociable du fortage. Ce droit est identifiable et contrôlé (droit contractuel), et est porteur d'avantages économiques (il est nécessaire pour extraire la matière première qui sera ultérieurement vendue). Il est activable à son coût d'acquisition si celui-ci est évaluable.

Conformément à l'article 213-22, ce coût inclut le prix d'achat du droit en cas de rachat du contrat de foretage à un autre exploitant ainsi que tous les coûts directement attribuables à l'acquisition de ce droit. Il exclut en revanche toute redevance variable rémunérant exclusivement les matériaux extraits.

Le droit comptabilisé le cas échéant à l'actif est amorti et déprécié selon les règles générales en la matière.

Note de présentation de l'avis CNC n°2009-03 du 10 avril 2009 relatif au traitement comptable des redevances de fortage

Le présent avis traite uniquement de la comptabilisation des redevances de fortage, à l'exclusion de tout autre élément induit par l'exploitation d'une carrière (frais de prospection, remise en état…).

Rappel : les dispositions comptables prévues pour la dégradation progressive par l'avis n° 2005-H du Comité d'urgence du CNC) sont applicables aux exploitants de carrières dans le cadre de leurs obligations de remise en état des sites.

1 – Définition des mines et des carrières

Selon l'article 1 du code minier, « les gîtes de substances minérales ou fossiles renfermés dans le sein de la terre ou existant à la surface sont, relativement à leur régime légal, considérés comme mines ou comme carrières ».

Les articles 2, 3 et 3-1 du code précité dressent la liste des produits miniers ; il s'agit de substances minérales ou fossiles considérées comme rares et stratégiques pour la nation. A contrario, les autres gîtes ou formations souterraines sont considérés comme des carrières.

Le secteur d'activité des carrières concerne environ 2 500 entreprises.

Pour exploiter une carrière, il est nécessaire de remplir deux conditions :

- *avoir la maîtrise foncière sur le terrain à exploiter*

La maîtrise foncière peut résulter soit de la propriété du terrain à exploiter, soit d'un contrat de fortage conclu avec le propriétaire du terrain.

- *avoir une autorisation administrative du préfet pour exploiter ce terrain (article L. 512-1, L. 512-2 et L. 512-8 du code de l'environnement)*

Il s'agit d'une autorisation à durée limitée dans le temps, laquelle peut être retirée sous certaines conditions.

2 – Redevances de fortage visées par cet avis

2.1 - Définition des redevances de fortage visées par le présent avis

Le contrat de fortage est un contrat de droit privé par lequel un propriétaire foncier accorde à un exploitant de carrière le droit exclusif d'exploiter le sous-sol d'un terrain pendant une certaine durée et moyennant un prix.

Le présent avis s'applique uniquement aux redevances prévues par les contrats de fortage répondant à cette définition et ayant les caractéristiques suivantes :

- les redevances sont déterminées proportionnellement aux quantités extraites (redevances variables) soit à la tonne, soit au volume (m^3 extrait, ou m^3 extrait et commercialisable, ou m^3 extrait et commercialisé). L'évaluation du cubage extrait est alors effectuée en fin d'année par un géomètre.

- des redevances annuelles minimales peuvent être prévues ; elles sont imputables sur les sommes dues en fonction des quantités extraites mais ne sont pas remboursables. En effet, dans le cas exceptionnel où la qualité du gisement ne serait pas satisfaisante et que l'extraction ne serait pas poursuivie, la redevance minimale versée resterait acquise au propriétaire. Certains contrats disposent de clauses prévoyant la transformation de cet « à valoir » en indemnités de résiliation de contrat.

Ces redevances sont prévues uniquement afin de garantir un certain niveau de revenus aux propriétaires de terrains. Pour l'exploitant, elles sont en substance une avance sur achat futur de matières premières. En effet,

- *d'une part, au vu des études préalables, l'exploitant estime les capacités du gisement permettant une extraction pour des quantités largement supérieures au versement des redevances minimales ;*
- *d'autre part, l'article R. 512-38 du code de l'environnement prévoit que « l'arrêté d'autorisation cesse de produire effet lorsque l'installation classée n'a pas été mise en service dans le délai de trois ans ou n'a pas été exploitée durant deux années consécutives, sauf le cas de force majeure ». Le contrat de fortage devient alors caduc, et le paiement des redevances minimales cesse.*

2.2 – Caractéristiques contractuelles des redevances de fortage

Selon une jurisprudence constante, le contrat de fortage est défini comme « une vente de matériaux envisagés dans leur état futur de meubles, comme meubles par anticipation » (arrêt Veuve Gielen C. Morel de la Cour de Cassation chambre civile du 23 juin 1952, et arrêt de la Cour de Cassation, chambre commerciale, 4 février 1963).

Ainsi deux éléments d'inégale importance caractérisent un contrat de fortage :

- *l'acquisition des matériaux extraits constitue l'élément primordial ;*
- *le droit exclusif d'extraire les matériaux contenus dans le terrain et d'occuper les lieux, d'y installer des pistes de circulation pour les engins, des lieux de stockage des matériaux et du matériel de transformation constitue un élément accessoire indissociable à l'acquisition des matériaux.*

Suivant cette analyse, le contrat de fortage est assimilable à un contrat d'approvisionnement exclusif dans lequel la rémunération prévue (la redevance de fortage) rémunère l'acquisition des matériaux dont le prix, qui ne sera dû qu'au moment de l'achat effectif des matériaux (l'extraction au cas particulier), est néanmoins fixé à l'avance dans le contrat.

Remarque : le contrat de fortage ne peut être assimilé à un contrat de concession de droits de propriété industrielle, qui pourrait éventuellement donner lieu à la comptabilisation d'un droit incorporel (Même dans ce cas, la comptabilisation d'un droit incorporel n'est pas explicitement prévue par les textes du fait de l'exclusion des contrats de louage de brevet et de marque du champ d'application de l'avis CNC n° 2004-15 relatifs à la définition et à la comptabilisation des actifs), en raison des caractéristiques du contrat de fortage qui sont les suivantes :

- *des matières premières sont extraites du sol,*
- *la redevance rémunère effectivement ces matières, la rémunération est proportionnelle aux quantités extraites (et non aux ventes réalisées par l'exploitant),*
- *le sol, objet du contrat, s'épuise inexorablement au fur et à mesure de l'exploitation, faisant ainsi perdre à son propriétaire une partie de son actif,*
- *le contrat n'a de valeur que si les matières premières sont extraites. Il n'est pas possible de générer du chiffre d'affaires uniquement avec le droit acquis,*

- *l'entreprise n'a aucun engagement de verser la redevance prévue au contrat en cas de non extraction des matériaux, dans la mesure où en cas d'arrêt d'exploitation durant deux années consécutives, l'autorisation d'exploitation devient caduque*

Nota bene : Il convient à ce titre de noter que la valeur actualisée de l'ensemble des redevances ne représenterait pas la valeur du droit à une date donnée. Le prix de cession d'un droit de fortage (comme d'un droit au bail) ne peut en effet correspondre aux redevances variables actualisées puisque celles-ci devront être payées par l'acquéreur (nouvel exploitant) en sus, lors de l'extraction effective.

Section 6 - Contribution financière relative aux coûts unitaires supportés pour l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers (DEEE)

Avis CU n° 2007-A du 10 janvier 2007 afférent à la comptabilisation de la contribution financière relative aux coûts unitaires supportés pour l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers (DEEE)

1 – Dispositif de collecte sélective, enlèvement et traitement des déchets d'équipements électriques et électroniques –DEEE- ménagers

1.1 - Références des textes

La directive européenne n° 2002/96/CE du 27 janvier 2003 relative aux déchets d'équipements électriques et électroniques, qui réglemente la collecte, le traitement, la valorisation et le financement des déchets d'équipements électriques et électroniques a été transposée en droit français par l'article 87 de la loi de finance rectificative pour 2005, et le décret n°2005-829 du 20 juillet 2005 relatif à la composition des équipements électriques et électroniques et l'élimination des déchets issus de ces équipements.

1.1.1 - Article 87 de la loi de finance rectificative pour 2005 codifié à l'article L. 541-10-2 du code de l'environnement *(Modifié par Ordonnance n° 2012-34 du 11 janvier 2012 - art. 16 et par Loi n°2013-344 du 24 avril 2013 - art. unique)*

« A compter du 1er janvier 2006, toute personne qui fabrique, importe ou introduit sur le marché national à titre professionnel des équipements électriques et électroniques ménagers relevant des catégories mentionnées à l'annexe I A et à l'annexe I B de la directive 2002/96/ CE du Parlement européen et du Conseil, du 27 janvier 2003, relative aux déchets d'équipements électriques et électroniques est tenue de pourvoir ou contribuer à la collecte, à l'enlèvement et au traitement des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers indépendamment de leur date de mise sur le marché. Dans le cas où les équipements sont vendus sous la seule marque d'un revendeur, ce dernier est tenu de pourvoir ou contribuer à la collecte, à l'enlèvement et au traitement des déchets d'équipements électriques et électroniques en substitution de la personne qui fabrique, importe ou introduit sur le marché national ces équipements. Ces dispositions s'appliquent quelle que soit la technique de vente utilisée, notamment la vente à distance et la vente électronique.

Les coûts de collecte sélective des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers supportés par les collectivités territoriales sont compensés par un organisme coordonnateur agréé qui leur reverse la fraction équivalente de la contribution financière qu'il reçoit des personnes mentionnées au premier alinéa.

Le traitement des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers issus des collectes sélectives et de la reprise gratuite par les distributeurs, lors de la vente d'un équipement électrique et électronique ménager, des équipements électriques et électroniques usagés que lui cède le consommateur, dans la limite de la quantité et du type d'équipement vendu, est assuré par des systèmes auxquels les personnes mentionnées au premier alinéa contribuent financièrement de manière proportionnée et qui sont agréés ou approuvés par arrêtés conjoints des ministres chargés de l'économie, de l'industrie, de

l'écologie et des collectivités territoriales. Un décret en Conseil d'Etat détermine la sanction applicable en cas d'infraction aux dispositions du présent alinéa.
Jusqu'au 1er janvier 2020, les personnes mentionnées au premier alinéa du présent article ainsi que leurs acheteurs successifs font apparaître, jusqu'au consommateur final, sur les factures de vente de tout nouvel équipement électrique et électronique ménager, en sus du prix unitaire du produit, le coût unitaire supporté pour la gestion des déchets collectés sélectivement issus des équipements électriques et électroniques ménagers mis sur le marché avant le 13 août 2005.
Ce coût unitaire est strictement égal au coût de la gestion desdits déchets. Il ne peut faire l'objet de réfaction. Les acheteurs répercutent à l'identique ce coût jusqu'au client final. Ce dernier en est informé sur le lieu de vente ou en cas de vente à distance, par tout procédé approprié. »

1.1.2 - Décret n° 2005-829 du 20 juillet 2005 relatif à la composition des équipements électriques et électroniques et à l'élimination des déchets issus de ces équipements

Article 3 : « Au sens du présent décret :
1° Est considérée comme producteur toute personne qui fabrique, importe ou introduit sur le marché national à titre professionnel des équipements électriques et électroniques, sauf si ces équipements sont vendus sous la seule marque d'un revendeur. Dans ce cas, le revendeur est considéré comme producteur.
2° Est considérée comme distributeur toute personne qui, quelle que soit la technique de distribution utilisée, y compris par communication à distance, fournit à titre commercial des équipements électriques et électroniques à celui qui va les utiliser ».

Article 13 : « Les producteurs d'équipements électriques et électroniques ménagers sont tenus d'enlever ou de faire enlever, puis de traiter ou de faire traiter les déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers collectés sélectivement dans les conditions fixées à l'article 8, quelle que soit la date à laquelle ces équipements ont été mis sur le marché. Ces obligations sont réparties entre les producteurs selon les catégories d'équipements figurant à l'annexe 1 du présent décret, au prorata des équipements électriques et électroniques ménagers mis sur le marché.
Les producteurs s'acquittent des obligations qui leur incombent au titre de l'alinéa précédent soit en adhérant à un organisme agréé dans les conditions définies à l'article 14, soit en mettant en place un système individuel approuvé dans les conditions définies à l'article 15 ».

Article 16 : « Les producteurs mentionnés à l'article 13 doivent s'acquitter de leurs obligations au plus tard avant la fin de l'année au cours de laquelle ils ont mis sur le marché des équipements électriques et électroniques ménagers.
Ils peuvent s'en acquitter par avance sous la forme de versements trimestriels à un organisme agréé dans les conditions prévues à l'article 14. A défaut, ils doivent fournir une garantie établissant que le financement des obligations qui leur incombent pour l'année en cours au titre de l'article 13 est assuré. […] ».

Article 17 : « Pendant une période transitoire courant à compter de l'entrée en vigueur du présent décret jusqu'au 13 février 2011 et, pour certains équipements appartenant à la catégorie visée au paragraphe 1 de l'annexe 1 du présent décret, figurant sur une liste fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de l'écologie, de l'économie, de l'industrie et de la consommation, jusqu'au 13 février 2013, les producteurs informent les acheteurs, par une mention particulière figurant au bas de la facture de vente, du coût correspondant à l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques mis sur le marché avant le 13 août 2005.
Les distributeurs informent également du coût de cette élimination leurs propres acheteurs dans les conditions prévues à l'alinéa précédent lorsqu'une facture est établie, par tout moyen approprié dans les autres cas.
Le coût indiqué ne doit pas excéder les coûts réellement supportés ».

1.2 - Analyse générale du dispositif

1.2.1 - Obligations des producteurs

L'article 87 de la loi de finance rectificative pour 2005 (codifié à l'article L.541-10-2 du code de l'environnement) impose aux producteurs d'équipements électriques et électroniques ménagers définis à l'article 3.1° du décret du 20 juillet 2005, « de pourvoir ou contribuer à la collecte, à l'enlèvement et au traitement des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers indépendamment de leur date de mise sur le marché ». La mise en œuvre effective de cette obligation est conditionnée à l'agrément d'organismes auxquels les producteurs peuvent adhérer pour assumer les obligations qui leur incombent au titre du décret. Ces arrêtés d'agrément, publiés au Journal officiel du 12 août 2006, prévoient une entrée en vigueur au 15 novembre 2006, date de démarrage effectif de la filière.

Le décret complète le dispositif pour la collecte, l'enlèvement et le traitement des déchets d'équipements électriques et électroniques professionnels et ménagers.

Selon les dispositions de l'article 13 du décret du 20 juillet 2005, les producteurs d'équipements électriques et électroniques ménagers sont tenus d'enlever ou de faire enlever puis de traiter ou de faire traiter les déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers collectés sélectivement, quelle que soit la date à laquelle ces équipements ont été mis sur le marché. Ces obligations sont réparties entre l'ensemble des producteurs au prorata des équipements mis sur le marché. Ils s'acquittent des obligations qui leur incombent soit en adhérant à un organisme agréé, soit en mettant en place un système individuel approuvé. L'article L. 541-10.2 susvisé confirme cette dualité d'intervention : le producteur est tenu de pourvoir ou contribuer à la collecte, à l'enlèvement et au traitement des déchets d'équipements électriques et électroniques.

Si le producteur adhère à un organisme agréé, il se libère de son obligation par des versements d'avance trimestriels, la contribution financière étant calculée de manière proportionnée en fonction des quantités et types d'équipements mis sur le marché. Si le producteur met en place un système individuel, il supporte les coûts de collecte, d'enlèvement et de traitement et devra fournir une garantie (contrat d'assurance, compte bloqué ou caution apportée par un établissement de crédit ou une entreprise d'assurance), établissant que le financement de son obligation est assuré.

A la date du présent avis, quatre organismes ont été agréés pour l'enlèvement et le traitement des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers collectés sélectivement (Eco-système, ERP, Ecologic et Recylum), ainsi qu'un organisme coordinateur (OCA D 3E) assurant l'interface avec les collectivités locales.

1.2.2 - Obligations des distributeurs

Lors de la vente d'un équipement électrique ou électronique ménager, les distributeurs ont l'obligation de reprendre gratuitement ou font reprendre gratuitement pour leur compte, les équipements électriques et électroniques usagés qui leur sont rendus par les consommateurs dans la limite de la quantité et du type d'équipements vendus (article 8 II du décret du 20 juillet 2005).

Les distributeurs n'ont pas d'obligation d'enlèvement et de traitement des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers collectés sélectivement (à signaler cependant que certains distributeurs peuvent aussi avoir le statut de producteur dans le cas où ils distribuent des équipements sous leur propre marque).

1.3 - Dispositif mis en place pour la période transitoire courant à compter du 15 novembre 2006 jusqu'au 13 février 2011 ou 2013 pour certains équipements

En application des dispositions combinées des articles L. 541-10-2 du code de l'environnement et 17 du décret du 20 juillet 2005, pendant une période transitoire courant du 15 novembre 2006, date de mise en place effective de la filière de collecte et de traitement des déchets d'équipements électriques ou électroniques ménagers, jusqu'au 13 février 2011, ou 13 février 2013 pour certains équipements, les producteurs ainsi que leurs acheteurs « font apparaître, en sus du prix hors taxe, en pied de factures de vente de tout nouvel équipement électrique et électronique ménager, les coûts unitaires supportés pour l'élimination de ces déchets ».

Le décret précise qu'il s'agit des déchets d'équipements mis sur le marché avant le 13 août 2005 et collectés sélectivement après cette date (déchets dits « historiques »). Toutefois, en pratique, la contribution financière versée trimestriellement par le producteur à l'organisme agréé et qui fera l'objet d'une répercussion au client final pendant la période transitoire ne concernera pas uniquement les déchets d'équipements acquis avant le 13 août 2005, mais également l'élimination des déchets issus des équipements mis sur le marché après cette date, et éventuellement fabriqués après le 15 novembre 2006.
L'élimination de ces déchets issus des collectes sélectives est accomplie par des systèmes agrées ou approuvés auxquels ces personnes contribuent financièrement de manière proportionnée sauf si elles mettaient en place un système individuel de traitement.

Les coûts unitaires qui ne peuvent excéder les coûts réellement supportés ni faire l'objet de réfaction, facturés par les producteurs aux distributeurs, sont répercutés à l'identique jusqu'au consommateur final.

Les producteurs et distributeurs ont une obligation particulière d'affichage pendant la période transitoire consistant à faire apparaître, sur la facture de vente d'un nouvel équipement électrique et électronique ménager, les coûts liés à la collecte et au traitement des déchets issus d'équipements de même catégorie et collectés sélectivement depuis le 15 novembre 2006. ***Ce coût qui apparaît distinctement sur la facture, généralement appelé « visible fee » ou « éco-participation », figure en pied de facture, mais ne fait pas l'objet d'une facturation distincte sur une ligue séparée de la facture.***
Au-delà de la période transitoire, les producteurs et les distributeurs continueront à supporter les coûts de collecte et de traitement des déchets d'équipements électriques et électroniques, y compris, le cas échéant ceux relatifs à des équipements mis sur le marché avant le 13 août 2005. En revanche, ils n'auront plus l'obligation d'afficher la contribution en pied de facture.

2- Traitement comptable

2.1 - Références des textes applicables

2.1.1 - Norme IAS 18 « Revenue »

Selon IAS 18.7 : « les produits des activités ordinaires sont ***les entrées brutes d'avantages économiques au cours de l'exercice dans le cadre des activités ordinaires d'une entreprise*** *lorsque ces entrées conduisent à des augmentations des capitaux propres, autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux capitaux propres »*
IAS 18.8 précise que « les produits des activités ordinaires ne comprennent que les entrées brutes d'avantages économiques ***reçus ou à recevoir par l'entreprise pour son propre compte. Les montants collectés pour le compte de tiers tels que les taxes sur les ventes, les taxes sur les biens et services et les taxes à la valeur ajoutée ne sont pas des avantages économiques qui vont à l'entreprise et ils n'aboutissent pas à une augmentation des capitaux propres****. En conséquence, ils sont exclus des produits des activités ordinaires. De même, dans une relation de mandataire, les entrées brutes d'avantages économiques comprennent des montants collectés pour le compte du mandant et ne conduisent pas à une augmentation des capitaux propres pour l'entreprise.* ***Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits des activités ordinaires.*** *Dans ce cas, les produits des activités ordinaires correspondent au montant des commissions »*
La norme IAS 18, précise que sont exclus des produits des activités ordinaires, les montants reçus ou à recevoir pour le compte de tiers ou collectés pour le compte d'un mandant.

2.1.2 – Plan comptable général

Article 621-11 : « ***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. »*

Article 512-1 : « 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 ».*

2.2 - Traitement comptable

2.2.1 - Champ d'application

En application de l'article L. 541-10-2 du code de l'environnement, les producteurs et les distributeurs « font apparaître, en sus du prix hors taxe, en pied de factures de vente de tout nouvel équipement électrique et électronique ménager, les coûts unitaires supportés pour l'élimination de ces déchets ».

- ***Producteur***

Selon l'article 3.1° du décret du 20 juillet 2005 « est considérée comme producteur toute personne qui fabrique, importe ou introduit sur le marché national à titre professionnel des équipements électriques et électroniques, sauf si ces équipements sont vendus sous la seule marque d'un revendeur. Dans ce cas, le revendeur est considéré comme producteur ».
C'est le producteur ainsi défini, qui doit s'acquitter des obligations « d'enlever ou de faire enlever, puis de traiter ou de faire traiter les déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers collectés sélectivement», soit en mettant en place un système individuel, soit en adhérant à un organisme agréé auquel il verse une contribution financière. L'organisme agréé établit une facture à partir du bordereau communiqué par le producteur relatant les poids, les quantités, les catégories et les références des équipements électriques ou électroniques ménagers ***mis sur le marché****.*

- ***Distributeur***

Selon l'article 3.2° du décret du 20 juillet 2005 « est considérée comme distributeur toute personne qui, quelle que soit la technique de distribution utilisée, y compris par communication à distance, fournit à titre commercial des équipements électriques et électroniques à celui qui va les utiliser».

2.2.2 - Nature de la contribution financière relative aux « coûts unitaires supportés pour l'élimination des déchets électriques et électroniques ménagers »

L'article L. 541-10-2 du code de l'environnement, comme l'article 17 du décret du 20 juillet 2005, font référence aux « coûts unitaires supportés pour l'élimination de ces déchets ».
Si pour la période transitoire courant jusqu'au 13 février 2011 ou 2013 pour certains équipements, les coûts unitaires supportés pour l'élimination des déchets, ne faisaient pas l'objet « d'une mention particulière figurant au bas de la facture » mais étaient inclus dans le prix de vente sans distinction, ils seraient considérés, sans discussion possible, comme un élément constitutif du prix de l'équipement.

Est-ce que le fait de faire apparaître cette mention particulière change la substance de la transaction ?

C'est avant tout une mesure d'affichage et de transparence pour sensibiliser les consommateurs quant aux coûts de collecte, d'enlèvement et de traitement des équipements électriques et électroniques ménagers usagés.

La contribution financière n'est pas un impôt au sens de l'article 34 de la Constitution de 1958[8].

Calculée « de manière proportionnée » en fonction des équipements électriques et électroniques mis sur le marché après le 15 novembre 2006, elle constitue un élément du coût de production ou d'acquisition de l'équipement électrique ou électronique augmentant d'autant son prix, compte tenu des obligations de collecte, d'enlèvement et de traitement, même si le coût indiqué sur la facture ne correspond pas au coût du traitement de l'équipement vendu, mais au coût pour le producteur de ses obligations en matière d'enlèvement et de traitement des déchets d'équipements collectés sélectivement sur l'exercice. Elle est fixée par chaque organisme agréé avec ses adhérents producteurs qui peuvent être actionnaires de l'organisme. Les barèmes sont différents entre organismes agréés. Le producteur est libre de choisir l'organisme agréé auquel il adhère et donc de déterminer le niveau de la contribution dont il s'acquittera.

Si cette contribution financière ne concourt pas directement à l'augmentation des capitaux propres au sens du paragraphe 7 de la norme IAS 18, comme d'autres coûts refacturés qui ne donnent pas lieu à réalisation de marge, elle participe à la vente globale de l'équipement.

Le Comité considère donc que la contribution est un élément constitutif du prix de l'équipement électrique ou électronique.

2.2.3 - Les producteurs et distributeurs « répercutent » la contribution financière en leur nom et pour leur propre compte

Le producteur agit en son nom et pour son propre compte, tant dans ses relations avec les distributeurs (clients) qu'avec l'organisme agréé. S'il n'a pas mis en place un système individuel, il verse la contribution financière à un organisme agréé qui réalise la prestation de collecte, d'enlèvement et de traitement des déchets d'équipements. Le producteur fait apparaître en pied de facture le montant de la contribution qui ne fait pas l'objet d'une facturation distincte dont il s'est acquitté. Il agit en cela pour son compte et pas pour le compte d'un tiers. De plus il supporte le risque de crédit sur la totalité du prix de vente de l'équipement, contribution comprise. Le non-paiement de la vente par le client ne libère pas le producteur de son obligation de versement de la contribution à l'organisme agréé, calculée sur la base de la mise sur le marché des équipements.

De même, le distributeur agit également en son nom et pour son propre compte tant dans ses relations avec les producteurs (fournisseurs) qu'avec le client final. Il n'appartient pas à un distributeur de déterminer lui-même le montant de la contribution. Il doit reporter et faire apparaître le montant que lui aura indiqué son fournisseur. Si ce n'est pas le cas, notamment pour les équipements acquis avant le 15 novembre 2006 et figurant en stock à cette date, le distributeur sollicite son fournisseur pour connaître le montant de la contribution. Mais en tout état de cause, la fixation du prix global reste libre.
La contribution ne faisant pas l'objet d'une ligne séparée sur la facture, elle n'est pas reversée par le distributeur au producteur. Etant intégrée au prix de vente de l'équipement, le producteur la perçoit quand le distributeur paye le coût d'acquisition de l'équipement. Celui-ci supporte le risque de crédit sur la contribution financière vis à vis de ses clients. Si l'équipement n'est pas vendu, il ne peut obtenir le remboursement de la contribution.
Par ailleurs, le distributeur peut bénéficier d'une participation versée par l'organisme agréé en contrepartie du regroupement des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers qu'il a repris, ce regroupement permettant de réduire les frais logistiques de l'organisme agréé .
Les producteurs et les distributeurs ne peuvent pas être considérés comme des intermédiaires agissant en qualité de mandataire au nom et pour le compte des organismes agréés en vertu de contrats de mandat explicites ou implicites au sens de l'article 1984 du code civil. Il ne peut y avoir de reddition de comptes à l'euro au sens de l'article 1983 du code civil, ni de restitution intégrale des contributions facturées en

[8] *Article 34 de la constitution de 1958 selon lequel « La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».*

raison des décalages et de la possibilité de facturer aux distributeurs ou aux clients la contribution sur des équipements qui ne l'ont pas supportée en amont.
Les producteurs et les distributeurs ne peuvent pas être assimilés à des mandataires au sens des dispositions du paragraphe 8 de la norme IAS 18.

Le Comité considère que la contribution financière perçue par le producteur ou le distributeur, n'est pas détachable de l'opération de facturation.

2.2.4 - Décision du Comité
(i) Comptes individuels et consolidés établis selon les normes françaises
- ***Sur la comptabilisation de la contribution financière***

Les producteurs et les distributeurs comptabilisent en leur nom et pour leur compte, la contribution financière relative aux coûts unitaires supportés pour la collecte et l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers, analysée comme un élément constitutif du prix de vente.

Le Comité considère que la contribution doit être comptabilisée au compte de résultat :
- ***Chez le producteur : la contribution financière étant un élément du prix de vente, elle doit être comptabilisée en chiffre d'affaires au même titre que l'équipement électrique ou électronique, ou inscrite dans un sous compte spécifique des ventes. Le paiement de la contribution financière à l'organisme agréé constitue une charge d'exploitation à comptabiliser au compte 611 « sous-traitance générale ».***
- ***Chez le distributeur : la contribution financière acquittée au producteur constitue un élément du coût d'acquisition de l'équipement électrique et électronique, qui peut être inscrit dans un sous compte spécifique des achats de marchandises.***

La contribution financière facturée au client final constitue un élément du prix de vente à comptabiliser en chiffre d'affaires au même titre que l'équipement électrique ou électronique, ou dans un sous compte spécifique des ventes.

- ***Sur la comptabilisation de la contribution financière afférente aux équipements électriques et électroniques ménagers figurant en stock au 15 novembre 2006***

Les distributeurs facturent, pour ces équipements, la contribution lors de la vente alors qu'elle n'a pas donné lieu à paiement lors de leur acquisition, i.e. avant le 15 novembre 2006, auprès des producteurs (fournisseurs).
Le Comité considère que la contribution est également comptabilisée en chiffre d'affaires, comme indiqué supra, au même titre que l'équipement électrique et électronique ménager.
Une information est donnée en annexe quant à l'impact de la contribution financière sur le chiffre d'affaires, si le volume d'équipements électriques et électroniques ménagers en stock au 15 novembre 2006 et non revendus à la date de clôture, est significatif.

(ii) Comptes consolidés établis selon les normes internationales IFRS
Les règles de comptabilisation visées au (i) s'appliquent.

Section 7 - Certificats de valeur garantie, bons de cession de valeur garantie et instruments assimilés

Avis CNC n° 98-B du 10 juillet 1998 relatif au traitement comptable des certificats de valeur garantie (CVG), des bons de cession de valeur garantie (BCVG) et instruments assimilés

Le Comité d'Urgence du CNC a été saisi le 13 avril 1998 par le Président du CNC, après consultation du Bureau, de la question suivante :
« Comment convient-il de comptabiliser, dans les comptes individuels et consolidés de l'émetteur, les certificats de valeur garantie (CVG) et les bons de cession de valeur garantie (BCVG) attribués gratuitement à l'occasion d'offres publiques d'échange de titres (OPE) et donnant lieu le cas échéant à paiement en espèces ? »
Le Comité d'Urgence a adopté le 10 juillet 1998 l'avis suivant, étant précisé que cet avis a nécessairement un caractère provisoire, dans l'attente des conclusions des travaux menés au sein du Conseil National de la Comptabilité sur le coût d'entrée des actifs et sur les instruments financiers, ainsi que des constats qui pourront être faits sur l'évolution des pratiques, des produits émis et des marchés.
Le Comité d'urgence a tout d'abord constaté que jusqu'à maintenant les certificats de valeur garantie (CVG) et les bons de cession de valeur garantie (BCVG) sont des instruments financiers attribués lors d'offres publiques d'achats ou d'échanges, qui matérialisent le droit des porteurs de recevoir la différence éventuelle, à une date déterminée, entre un prix d'exercice et le cours de l'action sous-jacente (CVG), ou de vendre un titre qu'ils détiennent en portefeuille à un prix et pendant une période déterminés (BCVG). Ces titres sont cessibles.

Le Comité d'urgence se fonde :
- ***sur l'article 12 du Code de Commerce qui dispose : « (L. n° 83-353 du 30 avril 1983). - 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 » ;***
- ***et sur le Plan Comptable Général qui précise que « Dans les cas ci-après le prix d'achat est remplacé par :***
- ***« … pour les biens acquis par voie d'échange, par la valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est la plus sûre ; »***

Il considère que ces textes sont ceux dont il doit chercher l'interprétation ou l'application, pour déterminer à quelle valeur les titres reçus par l'initiatrice à l'issue de l'offre publique d'échange sont inscrits à son actif.

Le Comité a alors procédé à l'analyse suivante :
- ***la valeur des titres de garantie intervient dans l'échange et doit donc être prise en compte dans la valeur d'entrée des titres reçus ;***
- ***si cette valeur d'entrée des titres reçus était définitivement fixée au moment de l'échange, sa contrepartie au bilan apparaîtrait dans les fonds propres pour la partie qui correspond à la valeur des titres de capital émis par l'initiatrice, et dans les dettes pour la partie qui correspond à la valeur des titres de garantie (lorsque le règlement de cet instrument financier, comme jusqu'à présent, est prévu en espèces) ; dans cette hypothèse, tout écart entre la valeur du titre de garantie à son échéance et sa valeur d'entrée au passif trouverait sa contrepartie dans les résultats enregistrés pendant la vie du titre;***
- ***compte tenu de la volatilité de ces titres dans les conditions actuelles du marché de Paris, et notamment des écarts sensibles souvent constatés entre leur valeur théorique et leurs premières cotations, le résultat des sociétés ne doit pas dépendre, avec toutes les conséquences juridiques et fiscales que cela impliquerait, d'une valeur attribuée dès l'origine aux CVG qui serait trop délicate à déterminer ;***

- ***la valeur des titres de garantie ne peut donc être prise en compte que par ajustement de la valeur d'entrée des titres reçus ;***
- ***la notion de « valeur d'entrée ajustable », bien qu'absente de la réglementation française, n'est pas contraire à celle-ci ;***
- ***elle est d'autant plus acceptable que les titres de garantie ont une durée de vie brève et n'apparaissent qu'en complément destiné à rendre une opération plus attrayante ;***
- ***mais cette notion ne saurait être utilisée si l'écart entre la valeur réelle des titres reçus, tenant compte le cas échéant d'une prise de contrôle, et la valeur des titres émis, titres de garantie inclus, était trop grand ; on devrait en conclure qu'une contrepartie autre que des titres est obtenue dans l'échange, par exemple le fait de dissuader des actionnaires de se présenter à l'échange ou de répondre à une offre concurrente ; cet avantage ne peut être incorporé à la valeur d'entrée des titres reçus ; il ne peut être classé dans les actifs incorporels ; il doit donc être considéré comme une charge ;***
- ***dans la mesure où la valeur des titres de garantie est considérée comme un ajustement de la valeur d'entrée, son inscription au passif du bilan, pendant la vie de ces titres, pose problème à l'égard de la réglementation actuelle, car :***
  - ***en figer la valeur à l'origine ne fournirait pas une bonne information financière aux arrêtés suivants;***
  - ***prévoir que ces instruments financiers payables en monnaie nationale seraient inscrits au bilan pour leur valeur actuelle introduirait un mode d'évaluation non autorisé aujourd'hui ;***
  - ***en porter la valeur actuelle dans un compte de régularisation se heurterait au fait que le PCG réserve ces comptes à la répartition de charges et de produits dans le temps ;***
- ***l'ajustement de la valeur d'entrée des titres reçus doit donc être effectué au moment du paiement de ces titres.***

En conséquence, le Comité d'Urgence est d'avis que :

§1 - Les paiements aux porteurs des titres de garantie (CVG) se comptabilisent à leur échéance comme un ajustement de la valeur d'entrée des titres reçus, dans la mesure où ils sont la contrepartie d'un apport de titres (comme c'est le cas pour les CVG garantissant le cours des titres de la société initiatrice, remis en échange de ceux de la société cible) ; le cas contraire est traité au §2 ci-dessous ;

- *dans les comptes consolidés, le paiement des CVG est inscrit au débit du poste « écarts d'acquisition » et amorti sur la durée résiduelle de la période d'amortissement initialement prévue pour les premiers écarts dégagés lors de l'offre publique d'échange ;*
- ***en cas de rachat pour annulation des CVG au cours de leur vie, le prix payé donne lieu immédiatement au réajustement de la valeur d'entrée des actions reçues lors de l'offre publique d'échange ;***
- *la vente de titres reçus rend impossible tout ajustement ultérieur de leur valeur d'entrée ; les titres vendus représentant une certaine fraction des titres qui étaient à l'actif avant la vente, le paiement éventuel, à leur échéance, de la même fraction des titres de garantie encore en circulation au moment de cette vente constitue une charge, qu'il convient de provisionner dès la vente en retenant leur valeur de marché ; cette provision est normalement réajustée lors des arrêtés ultérieurs ;*
- *si des titres reçus et restés à l'actif disparaissent par voie d'échange ou de fusion, une provision pour charge éventuelle est créée dans les mêmes conditions qu'en cas de vente ;*

§2 - Par ailleurs, dans certaines offres publiques, les CVG ont pour objectif principal, sinon unique, de convaincre les actionnaires de conserver tout ou partie de leurs titres en échange d'une garantie de leur valeur à terme. Dans ce cas, ils ne constituent pas la contrepartie directe de titres reçus. Le paiement à l'échéance de tels instruments est alors présumé avoir le caractère d'une charge financière ;

- *en application de l'article 14 du Code de Commerce, qui dispose que : « Il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes », cette charge fait l'objet à*

la clôture de chaque chaque arrêté comptable de provisions dans les conditions habituelles de constitution de celles-ci ;

- *mais si la société émettrice peut démontrer qu'une partie de ce paiement a pour contrepartie l'obtention d'une majorité simple ou renforcée, la prime correspondante est susceptible d'être prise en compte à l'actif du bilan en réajustement de la valeur d'entrée des titres initialement acquis dans l'offre ;*

§3 - Pour ce qui concerne les bons de cession de valeur garantie (BCVG), leur exercice à l'échéance donne lieu à l'entrée dans le patrimoine de nouveaux titres qui se comptabilisent conformément aux règles générales ;

§4 - Entre l'émission des titres de garantie et leur échéance, l'annexe indique leur valeur de marché à la date d'arrêté des comptes et le nombre de titres non rachetés pour annulation à cette même date, ainsi que tous les éléments d'information nécessaires pour décrire les caractéristiques des titres émis ; le montant maximum des engagements représentés par la garantie est également mentionné.

Annexes au Titre VI

Position du CNC du 5 mars 2009 relative au traitement comptable applicable aux cessions de créances futures dans le cadre de contrats de partenariats publics-privés

1 – Éléments de contexte

Le contrat de partenariat public-privé (PPP) créé par l'ordonnance du 17 juin 2004 permet de confier à un opérateur privé, pour une période donnée, une mission globale (financement, conception, construction et mise à disposition d'ouvrage publics) là où le droit des marchés pourrait imposer une pluralité de marchés publics distincts. En contrepartie de l'exécution de cette mission globale, le tiers sera rémunéré de façon différée, tout au long de l'exécution du contrat.

Afin de donner un nouvel élan à ce type de contrat et d'en faire un nouvel outil de la commande publique, les dispositions juridiques et fiscales de ce régime ont été modifiées par la loi n° 2008-735 du 28 juillet 2008 relative aux contrats de partenariat.

L'article 43 de cette loi a étendu aux cessions de créances résultant d'un contrat de partenariat les dispositions de l'article 39 quinquies I du CGI, jusqu'à présent réservées aux cessions de créances résultant d'un contrat de crédit-bail.

En application de ces dispositions, lorsque les entreprises titulaires d'un contrat de partenariat cèdent une telle créance, elles peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision, égale à l'excédent du montant des créances cédées qui correspond aux coûts d'investissement incorporés au prix de revient, sur le total des amortissements pratiqués.

En précisant les dispositions fiscales applicables aux cessions de créances futures dans le cadre des contrats de PPP, l'article 43 de la loi précitée implique d'apporter des précisions quant au traitement comptable des cessions de créances futures dans les comptes individuels.

2 - Les mécanismes de cession couramment utilisés

Deux types de cessions de créances sont fréquemment rencontrés dans le financement de projet des PPP :

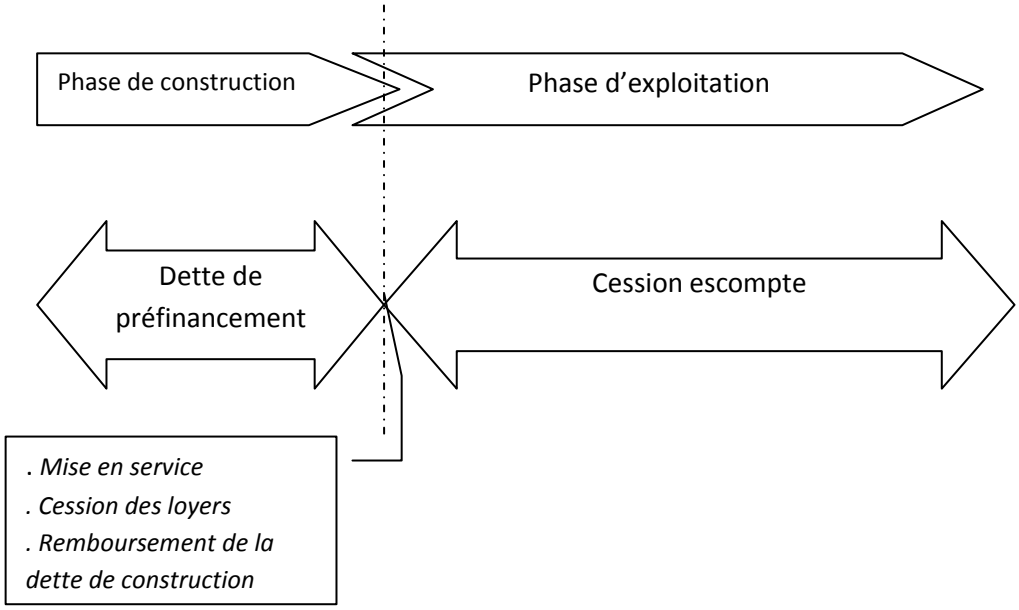
- *Les cessions à titre d'escompte*
- *Et les cessions à titre de garantie.*

2.1 - La cession escompte

D'une manière générale, un emprunt est mis en place à la conclusion du contrat afin d'assurer le financement de la phase de construction (dette de préfinancement).

A l'issue de la phase de construction, le partenaire privé peut dans certains cas choisir de céder via une cession Dailly à titre d'escompte le flux futur de loyers portant sur l'investissement.

Dans ce cadre, le cédant obtient alors de la banque cessionnaire le paiement d'un prix, permettant de rembourser la dette de préfinancement. La propriété de ces créances est définitivement transférée au banquier qui en règle le prix au cédant, ledit prix permettant de rembourser le préfinancement existant. Du fait du paiement d'un prix de cession affecté au remboursement de la dette initiale, cette opération emporte extinction de la dette de préfinancement du cédant.



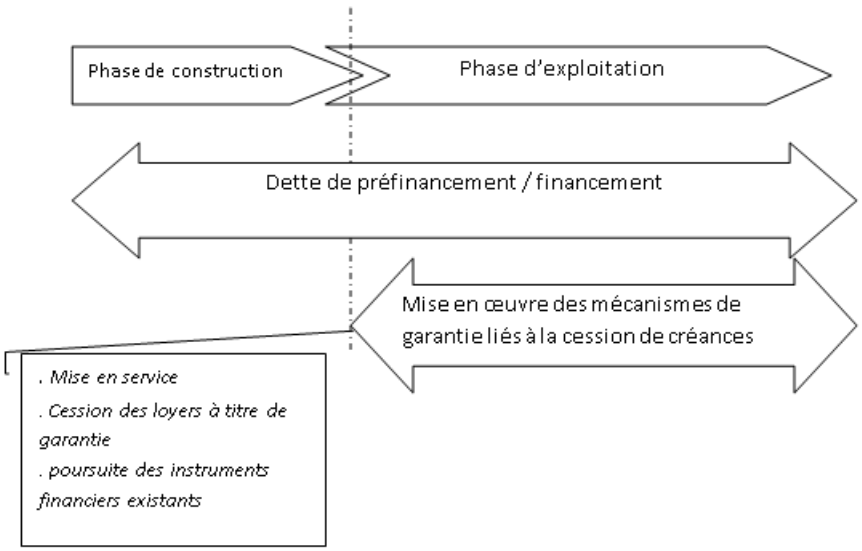
2.2 - La cession à titre de garantie

A l'inverse, dans une cession à titre de garantie, la cession n'intervient pas en paiement d'un prix. Cette cession se fait dans le cadre d'une convention de crédit et peut porter sur des montants supérieurs ou inférieurs au montant prêté par la banque. La banque obtient en garantie de sa créance contre le cédant un droit à percevoir les flux financiers dus par la personne publique, débiteur cédé.

En pratique, dès la signature du contrat, et pour la durée de la construction, le financement bancaire fait en général l'objet d'une cession Dailly à titre de garantie de la totalité des droits de la société projet, à savoir les droits à indemnités (en cas de résiliation) ainsi que les loyers futurs à percevoir de la collectivité publique.

Cette cession à titre de garantie peut ainsi concerner la totalité de l'engagement de payer de la personne publique qu'il s'agisse des loyers « projets » rémunérant la fourniture des services futurs (maintenance, exploitation etc.) ou des loyers rémunérant la construction et la mise à disposition de l'équipement (c'est-à-dire le loyer d'investissement), ou des indemnités dues en cas de résiliation du contrat pendant la phase de construction. La cession à titre de garantie conditionne le tirage de la dette mais son montant n'est généralement pas en adéquation avec celui du financement.

A la réception de l'équipement par la personne publique, cette cession initiale à titre de garantie de l'ensemble des loyers futurs reste inchangée. La convention de crédit initiale demeure en vigueur, contrairement au cas de la cession-escompte où la dette initiale est éteinte.



Ces mécanismes de cession de créances tels que présentés montrent qu'il s'agit de modalités de financement et non de réalisation d'une cession réelle (engendrant une augmentation de l'actif net pour le partenaire privé).

3 - Traitement comptable des cessions de créances futures dans les comptes individuels

Le traitement comptable des cessions de créances futures ne fait pas l'objet de dispositions spécifiques dans le présent règlement. Cependant, une cession de créance future de PPP ne peut pas entrainer une variation positive de l'actif net car l'immobilisation n'a pas été livrée au partenaire public et les services complémentaires éventuellement associés à l'infrastructure n'ont pas été rendus ; il n'y a pas de créance acquise. L'immobilisation objet du contrat de PPP ne sera remise au concédant (collectivité publique ou Etat) qu'à l'issue du contrat.

En pratique, le traitement comptable de la cession de créance sera toutefois différent selon qu'il s'agit d'une cession escompte ou d'une cession à titre de garantie, compte tenu des différences juridiques existant entre ces différentes formes de cessions de créances lors de la mise en vigueur des mécanismes de cession des loyers.

3.1 – Cession de créances futures sous forme de cession escompte

La créance n'étant pas reconnue au plan comptable, la cession de créance future doit être analysée comme un moyen de financement. Le flux financier est comptabilisé dans un compte de trésorerie en contrepartie d'un compte « dettes financières ». La cession-escompte se traduit par un flux financier qui doit être comptabilisé en « dettes financières ».

Remarque : une analyse identique a été effectuée par la Commission des Etudes Comptables de la CNCC sur les modalités d'application de la recommandation COB / CB de novembre 2002 sur les montages déconsolidants (bulletin n° 128 de décembre 2002). Ces modalités précisent que, « les opérations de cession de créances futures sont assimilables à des opérations de financement à comptabiliser au passif du bilan en dettes financières ». Bien que la recommandation vise essentiellement les comptes consolidés, ces dispositions concernant les cessions de créances futures s'appliquent aussi bien dans les comptes consolidés que dans les comptes individuels.

3.2 - Cessions de créances à titre de garantie

La cession de créances futures à titre de garantie ne donne en revanche lieu à aucune écriture comptable, celle-ci ne permettant pas, normalement, de rembourser et éteindre le financement d'origine, collatéral de l'opération de cession de créances. En revanche, une information doit être fournie en annexe au titre des engagements hors bilan.

4 – Exemple d'application

Hypothèses utilisées

Pour les exemples exposés ci-après, les hypothèses suivantes ont été retenues :

- *Contrat d'une durée de 20 ans à compter de la mise en service*
- *Montant de l'investissement : 100 M€*
- *Faisant l'objet de la structure de financement suivante :*
  - *Ratio dette / fonds propres : 90% / 10%*
  - *Ratio dette cédée / dette projet : 90% / 10%*

Soit une structure de financement comme suit :

- *Fonds propres (capital / dette subordonnée) : 10 M€*
- *Dette projet : 9 M€*
- *Dette cédée : 81 M€*

La dette cédée fait l'objet d'un financement sur la durée du contrat sur la base d'un taux de 5%, soit une annuité constante de 6,5 M€, selon le tableau d'amortissement du capital suivant :

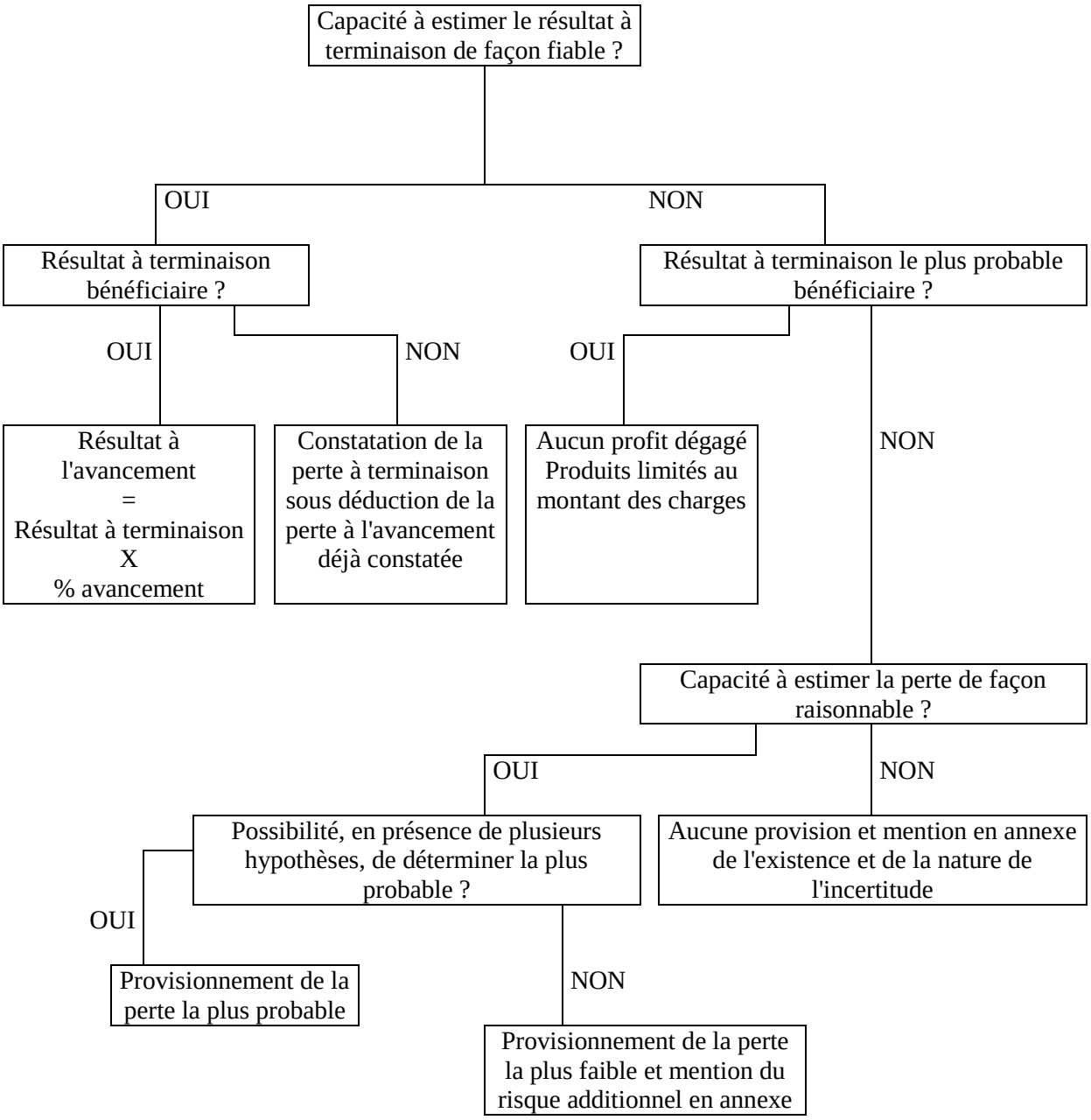
	Capital dû en début de période	Annuité versée	Intérêts	Remboursement du capital	Capital dû fin de période
1	81,0	6,5	4,1	2,4	78,6
2	78,6	6,5	3,9	2,6	76,0
3	76,0	6,5	3,8	2,7	73,3
4	73,3	6,5	3,7	2,8	70,4
5	70,4	6,5	3,5	3,0	67,5
6	67,5	6,5	3,4	3,1	64,3
7	64,3	6,5	3,2	3,3	61,1
8	61,1	6,5	3,1	3,4	57,6
9	57,6	6,5	2,9	3,6	54,0
10	54,0	6,5	2,7	3,8	50,2
11	50,2	6,5	2,5	4,0	46,2
12	46,2	6,5	2,3	4,2	42,0
13	42,0	6,5	2,1	4,4	37,6
14	37,6	6,5	1,9	4,6	33,0
15	33,0	6,5	1,6	4,9	28,1
16	28,1	6,5	1,4	5,1	23,0
17	23,0	6,5	1,2	5,3	17,7
18	17,7	6,5	0,9	5,6	12,1
19	12,1	6,5	0,6	5,9	6,2
20	6,2	6,5	0,3	6,2	0,0

- *Rémunération par le partenaire public*

- *Loyer dit « cédé » : 6,5 M€*
- *Loyer non cédé : pour mémoire*
- *Loyers d'exploitation : pour mémoire*

Cette illustration est conforme aux pratiques. Lors de la cession des loyers dits « cédés » aux établissements de crédit porteurs de la dette cédée ou tranche garantie, la société de projet ne réalise aucune plus-value.

Arbre de décision relatif aux modalités de constatation des charges et des produits - Avis CNC n°99-10 du 23 septembre 1999 relatif aux contrats à long terme



Note de présentation n° 2006-10 du 30 juin 2006 relative à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation

Annexe 2 : Exemples d'écritures comptables

Dans la mesure où, d'une part, le champ d'application tel qu'il figure dans l'ordonnance n° 2005-171 du 24 février 2005 est très large, et, d'autre part, les termes du contrat doivent être précisés par les parties, il a été jugé utile d'analyser les traitements comptables relatifs aux opérations sur titres tant chez le constituant que chez le bénéficiaire, en supposant que les deux parties au contrat sont des établissements de crédit.
Afin de simplifier la compréhension des schémas suivants, on considèrera que la société A est la société constituante, la société B est la société bénéficiant de la faculté d'utilisation des titres et que la société C est la société tierce avec laquelle la société B vend, met en pension et prête les titres.

Annexe 2.1 : Exemples d'écritures chez le constituant et le bénéficiaire lors de la conclusion du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

Préalablement à la réutilisation par le bénéficiaire des titres reçus en garantie, les écritures de hors-bilan sont les suivantes :

1. Octroi par A (constituant) d'une sûreté classique à B (bénéficiaire)
Chez A :
Valeurs affectées en garantie d'opérations financières (Engagements hors bilan donnés)
Compte d'équilibre d'engagements hors-bilan donnés

Chez B :
Compte d'équilibre d'engagements hors-bilan reçus
Valeurs reçues en garantie d'opérations financières (Engagements hors bilan reçus)

2. Transformation de la sûreté classique en garantie donnée sous forme de contrat de garantie financière avec droit de réutilisation non encore activé
Chez A :
Annulation de la sûreté classique :
Compte d'équilibre d'engagements hors bilan donnés
Valeurs affectées en garantie d'opérations financières (Engagements hors bilan donnés)

Octroi de la garantie sous forme de contrat de garantie financière avec droit de réutilisation non encore activé :
Valeurs affectées en garantie d'opérations financières sous forme de contrat de garantie financière non activé (Engagements hors bilan donnés)
Compte d'équilibre d'engagements hors bilan donnés

Chez B :
Annulation de la sûreté classique :
Valeurs reçues en garantie d'opérations financières (Engagements hors bilan reçus)
Compte d'équilibre d'engagements hors bilan reçus

Octroi de la garantie sous forme de contrat de garantie financière avec droit de réutilisation non encore activé :
Compte d'équilibre d'engagements hors bilan reçus

Valeurs reçues en garantie d'opérations financières sous forme de contrat de garantie financière non activé (Engagements hors bilan reçus)

Annexe 2.2 : Exemples d'écritures chez le constituant et le bénéficiaire lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie et exemple d'écritures d'utilisation de l'actif donné en garantie par le bénéficiaire auprès d'un tiers

Dans cette annexe, les écritures proposées concernant les opérations de réutilisation que sont la vente des titres, la mise en pension des titres, le prêt de titres sont effectuées par des sociétés B et C ayant le statut d'établissement de crédit. En conséquence, elles ne sont applicables qu'aux sociétés bénéficiaires ayant le statut d'établissement de crédit.

1/ Utilisation sous forme de vente de titres transférés dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Les titres cédés temporairement par A à B sont revendus par B à une société C.

1. Utilisation des titres par B :
Chez A :
Annulation de l'engagement hors-bilan donné :
Compte d'équilibre d'engagements hors-bilan donnés
Valeurs affectées en garantie d'opérations financières sous forme de contrat de garantie financière non activé (Engagements hors bilan donnés)

Enregistrement au bilan du transfert de titres et de la créance en résultant suite à l'activation du droit d'utilisation :
Débit - Créance sur titres transférés dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation (sous-catégorie du portefeuille d'origine)
Crédit - Titres de placement (en considérant que les titres étaient affectés à ce portefeuille à l'origine)
A noter que l'utilisation des titres par B doit être connue de la société A et du conservateur des titres de la société A pour le bon déroulement du suivi des opérations.

Chez B :
Annulation de l'engagement hors-bilan reçu :
Valeurs reçues en garantie d'opérations financières sous forme de contrat de garantie financière avec droit de réutilisation non activé (Engagements hors bilan reçus)
Compte d'équilibre d'engagements hors-bilan reçus

Enregistrement au bilan du transfert de titres suite à l'activation du droit d'utlisation par B :
Débit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Crédit - Dettes sur titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Les titres et la dette de titres sont évalués en valeur de marché en date d'arrêté, cette valorisation étant neutre sur le résultat

2. Vente des titres par B à C :
Chez B :
Débit - Trésorerie
Crédit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
En date d'arrêté chez B, la dette de titres continue à être évaluée en valeur de marché. Une plus ou moins-value sera constatée par rapport à la valeur de vente des titres de B à C.

3. Rachat des titres par B :

Chez B :
Débit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Crédit - Trésorerie

4. Restitution par B des titres à A :
Chez B :
Débit - Dettes sur titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Crédit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Le résultat est constitué par le prix de vente de B à C moins le prix de rachat auprès de C .

2/ Utilisation sous forme de mise en pension de titres transférés dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

1. Utilisation des titres par B :
Chez A :
Annulation de l'engagement hors-bilan donné :
Compte d'équilibre d'engagements hors bilan donnés
Valeurs affectées en garantie d'opérations financières sous forme de contrat de garantie financière non activé (Engagements hors bilan donnés)

Enregistrement au bilan du transfert de titres et de la créance en résultant suite à l'activation du droit d'utlisation :
Débit - Créance sur titres transférés dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation (sous-catégorie du portefeuille d'origine)
Crédit - Titres de placement (en considérant que les titres étaient affectés à ce portefeuille à l'origine)
A noter que l'utilisation des titres par B doit être connue de la société A et du conservateur des titres de la société A pour le bon déroulement du suivi des opérations.

Chez B :
Annulation de l'engagement hors-bilan reçu :
Valeurs reçues en garantie d'opérations financières sous forme de contrat de garantie financière avec droit de réutilisation non activé (Engagements hors bilan reçus)
Compte d'équilibre d'engagements hors bilan reçus

Enregistrement au bilan du transfert de titres suite à l'activation du droit d'utilisation par B :
Débit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Crédit - Dettes sur titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Evaluation des titres et de la dette en valeur de marché en date d'arrêté

2. Mise en pension des titres par B auprès de C :
Chez B :
Débit - Trésorerie
Crédit - Titres donnés en pension livrée
Débit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation mis en pension
Crédit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Chez C :
Débit - Titres reçus en pension livrée
Crédit - Trésorerie

3. Fin de l'opération de mise en pension :
Chez B :

Débit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Crédit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation mis en pension
Débit - Titres donnés en pension livrée
Crédit - Trésorerie

Chez C :
Débit - Trésorerie
Crédit - Titres reçus en pension livrée

4. Restitution par B des titres à A :
Chez B :
Débit - Dettes sur titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Crédit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

3/ Utilisation sous forme de prêt de titres transférés dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

1. Utilisation des titres par B :
Chez A :
Annulation de l'engagement hors-bilan donné :
Compte d'équilibre d'engagements hors bilan donnés
Valeurs affectées en garantie d'opérations financières sous forme de contrat de garantie financière avec droit de réutilisation non activé (Engagements hors bilan donnés)

Enregistrement au bilan du transfert de titres et de la créance en résultant suite à l'activation du droit d'utilisation :
Débit - Créance sur titres transférés dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation (sous-catégorie du portefeuille d'origine)
Crédit - Titres de placement (en considérant que les titres étaient affectés à ce portefeuille à l'origine)
A noter que l'utilisation des titres par B doit être connue de la société A et du conservateur des titres de la société A pour le bon déroulement du suivi des opérations.

Chez B :
Annulation de l'engagement hors-bilan reçu :
Valeurs reçues en garantie d'opérations financières sous forme de contrat de garantie financière non activé (Engagements hors bilan reçus)
Compte d'équilibre d'engagements hors bilan reçus

Enregistrement au bilan du transfert de titres suite à l'activation du droit d'utilisation par B :
Débit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Crédit - Dettes sur titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Evaluation des titres et de la dette en valeur de marché en date d'arrêté

2. Prêt des titres par B à C :
Chez B :
Débit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation reprêtés
Crédit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
La dette continue à être évaluée à chaque arrêté au prix de marché.

Chez C :
Débit - Titres empruntés

Crédit - Dettes sur titres empruntés
Les titres et la dette de titres sont évalués au prix de marché.

3. Fin du prêt de titres :
Chez B :
Débit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Crédit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation reprêtés

Chez C :
Débit - Dettes sur titres empruntés
Crédit - Titres empruntés

4. Restitution par B des titres à A :
Chez B :
Débit - Dettes sur titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation
Crédit - Titres reçus dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

Modalités pratiques de comptabilisation – Avis CNC n° 2003-06 relatif au traitement comptable des activités d'échanges dans le cadre des transactions internet

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*

Il convient d'indiquer en annexe les ventes et achats de publicité pour 92 ainsi éliminés.

Liste indicative des coûts liés à la Réglementation REACH – Avis CNC n° 2009-13 du 1eroctobre 2009 relatif au traitement comptable des obligations imposées par le règlement européen n° 1907/2006 REACH

	Inclus sous réserve d'une affectation par substance [(1)]	**Exclus**
COÛTS DE CONSTITUTION DU DOSSIER TECHNIQUE		
1. Coûts de collecte (en interne) des informations existantes : informations sur les utilisations possibles de la substance, études d'impact sur l'environnement et la santé humaine, informations sur la formulation, propriétés toxicologiques, scenarii d'exposition en fonction des usages identifiés…	X	
2. Coûts engagés pour effectuer des tests en laboratoire nécessaires à l'enregistrement : Ces coûts peuvent être : - **internes** : tests réalisés au sein de l'entreprise (charges salariales, consommables…). **- externes** : tests réalisés par un laboratoire externe preneur d'ordres ou non (par exemple : tests sur les animaux faits par des labos spécialisés).	X	
3. Coûts engagés dans le cadre d'un consortium, à partager avec les autres participants (Cf. paragraphe 4.2) **3.1 Coûts liés à la formation du consortium** (pour définir l'opportunité de former un consortium, rechercher les partenaires potentiels, constituer le consortium…).		X

	Inclus sous réserve d'une affectation par substance [1]	Exclus
3.2 Soulte versée dans le cadre de l'échange des tests entre participants d'un même consortium.	X	
3.3 Coûts engagés par le consortium pour effectuer des tests en laboratoire nécessaires à l'enregistrement.	X	
3.4 Frais de fonctionnement du consortium (organisation des réunions…).		X Sauf si le consortium constitue une structure dédiée à 100 % à une seule substance
4. Sommes payées pour utiliser les informations existantes et le résultat de tests existants auprès : (Cf. paragraphe 4.1.1) - d'un autre déclarant (producteur, importateur ou utilisateur), - d'un consortium (nouveau déclarant).	X	
5. Coûts liés au management des tests, à la gestion de projet et à l'expertise (définition des cahiers des charges des tests, supervision des tests, interprétation des résultats, préparation des dossiers) Ces coûts peuvent être : - internes : charges salariales ; - externes : prestations de service par des bureaux d'expertise.	X	
6. Coûts liés au comité de pilotage (regroupant les filières juridiques, achats, R&D…).		X (2)
COÛTS D'ENREGISTREMENT		

	Inclus sous réserve d'une affectation par substance [1]	Exclus
7. Redevances payées à l'agence européenne (à considérer pour chaque substance).	X	
AUTRES COÛTS		
8. Coûts liés aux systèmes d'information : 8.1 Outil de suivi des substances utilisées (saisie et remontée des inventaires). 8.2 Transmission : - des dossiers d'enregistrement, - des Fiches de Données de Sécurité tout au long de la chaîne d'approvisionnement.		X Mais peuvent être comptabilisés à l'actif en tant que logiciels s'ils répondent aux critères de l'article 331-3 du PCG
9. Coûts liés à la veille documentaire sur l'application du règlement et des guidances REACH.		X
10. Coûts liés à la formation (par exemple, formation des acheteurs aux exigences de la législation REACH).		X
11. Coûts liés à la communication (publicité sur la mise en conformité avec le règlement REACH…).		X
12. Coûts liés à la mise en conformité des sites.		X Mais ces coûts peuvent être comptabilisés à l'actif indépendamment s'ils remplissent les critères de définition et de

	Inclus sous réserve d'une affectation par substance (1)	Exclus
		comptabilisation d'une immobilisation

(1) Les coûts sont inclus sous réserve d'être séparables des coûts engagés dans le cadre de l'activité courante et/ou d'être imputés à une substance spécifique, sur une base fiable (feuille de temps…).

(2) En général, lorsque plusieurs substances doivent être enregistrées, les coûts liés au comité de pilotage ne sont jamais activables car ils ne peuvent être attribués de manière fiable à une substance indépendamment des autres

Note de présentation de l'avis CNC n° 2008-03 du 7 février 2008

Exemples de comptabilisation des opérations de fiducie sûreté

En préambule, il est rappelé que l'analyse des termes contractuels du contrat de fiducie sûreté, détermine les modalités de comptabilisation des opérations qui y sont associées.
Octroi d'une garantie sur un actif qualifié en comptabilité d' « Autres Immobilisations Financières » (Créances) dans le cadre d'un contrat de fiducie.
La sûreté n'est pas utilisée mais sa valeur est définitivement réduite pendant sa durée de vie.
Le risque de crédit et les flux de trésorerie sont portés par la fiducie.

1. Hypothèses et remarques :
Données non chiffrées :
- *Soit un constituant de la fiducie A, un contrat de fiducie X et un fiduciaire B, un bénéficiaire de la fiducie A (donc également constituant), et un bénéficiaire de la garantie C ;*
- *La créance affectée dans la fiducie X (créée le 01/01/N) à titre de sûreté est d'un montant initial de 200, il s'agit de créances en principal ;*
- *La créance est donnée en sûreté : transfert de la propriété du principal de la créance à titre de garantie ;*
- *Le risque de crédit est porté quoi qu'il arrive par la fiducie, si le montant de la sûreté vient à diminuer du fait d'un évènement affectant sa valeur, cette dernière n'est pas complétée de telle manière que la sûreté soit ramenée à son montant d'origine lors de la mise en place du contrat de fiducie (le bénéficiaire de la garantie n'est de ce fait pas protégé contre une diminution de la valeur de la garantie) ;*
- *Les flux de trésorerie relatifs à la créance transitent par le patrimoine de la fiducie ;*
- *La sûreté n'existe plus en date du 31/12/N+1, le principal de la créance étant remboursé à cette date, la fiducie est dissoute car elle n'a plus d'objet du fait de la disparition de la seule et unique sûreté qui y a été logée lors de sa création ;*
- *Le constituant et le bénéficiaire de la fiducie sont les mêmes, l'apport de la créance dans la fiducie est fait à la valeur comptable chez le constituant et la fiducie.*

Données chiffrées :
Au 01/01/N : La sûreté a un montant initial de 200 ;
Au 31/12/N : La sûreté a un montant de 100 (Il s'est produit un évènement affectant de manière définitive et non temporaire la valeur de la sûreté, la sûreté n'est pas rechargée dans la fiducie) ;
Au 31/12/N+1 : La sûreté a un montant de 0 et devient de ce fait nulle (Le crédit a été remboursé et la sûreté n'a pas été rechargée dans la fiducie). La fiducie est dissoute.

2. Ecritures comptables
Au 01/01/N :
Chez le constituant A : Transfert de la créance à titre de sûreté dans la fiducie.

Sens	Numéros de compte PCG	Libellé des comptes	Montants
Débit	6741	Opérations liées à la constitution de la fiducie -transfert des éléments	200
Crédit	2748	Prêts - Autres prêts	200
Débit	2661	Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie	200
Crédit	7741	Opérations liées à la constitution de la fiducie -transfert des éléments	200

Chez la fiducie X : Affectation de la créance à titre de sûreté dans la fiducie.

Sens	Numéros de compte PCG	Libellé des comptes	Montants
Débit	2748	Prêts - Autres prêts	200
Crédit	102	Fonds fiduciaires	200

Chez le bénéficiaire de la garantie C : Affectation de la créance à titre de sûreté dans la fiducie.

Sens	Numéros de compte PCG	Libellé des comptes	Montants
Débit	802X (1)	Engagements de garantie reçus sous forme de créances affectées à une fiducie	200
Crédit	8092 (1)	Compte d'équilibre engagements hors bilan reçus	200

(1) Le PCG n'a pas créé de comptes spécifiques de hors bilan mais a réservé la classe 8 à ce type d'engagements. De ce fait, des comptes spécifiques ont été utilisés.

Au 31/12/N :

Chez le constituant A : constatation du résultat

Sens	Numéros de compte PCG	Libellé des comptes	Montants
Débit	6612	Charge de la fiducie, résultat de la période	100
Crédit	2661	Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie	100

(1) Du fait des dispositions du contrat de fiducie, ce dernier est contractuellement acquis à cette date.

Chez la fiducie X : Réduction partielle et définitive de la valeur comptable de la créance suite à un abandon définitif d'une partie de la créance d'origine.

Sens	Numéros de compte PCG	Libellé des comptes	Montants
Débit	6714 (1)	créance devenue irrécouvrable dans l'exercice	100
Crédit	2748	Prêts - Autres prêts	100

(1) La réduction de valeur étant définitive. A fin de simplification, il est considéré que les effets de la réduction sont connus à cette date seulement.
(2) Suivant les termes du contrat de fiducie, le résultat de la fiducie, qui n'est constitué que de cet élément, est ensuite affecté en report à nouveau négatif (débiteur).

Chez le bénéficiaire de la garantie C : Réduction partielle et définitive de la valeur comptable de la garantie hors bilan suite à un abandon définitif d'une partie de la créance d'origine.

Sens	Numéros de compte PCG	Libellé des comptes	Montants
Débit	8092	Compte d'équilibre engagements hors bilan reçus	100
Crédit	802 X	Engagements de garantie reçus sous forme de créances affectées à une fiducie	100

Au 31/12/N+1 :
Chez le constituant A : Liquidation de la fiducie et restitution des actifs et passifs résiduels correspondants au constituant.

Sens	Numéros de compte PCG	Libellé des comptes	Montants
Débit	512	Banque	100
Crédit	7742	Opérations liées à la liquidation de la fiducie	100
Débit	6742	Opérations liées à la liquidation de la fiducie	100
Crédit	2661	Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie	100

(1) A fin de simplification, on considère que la liquidation de la fiducie est faite en date du 31/12/N+1.

Chez la fiducie X

Evènement 1 : Remboursement de la créance par le débiteur à la fiducie.

Sens	Numéros de compte PCG	Libellé des comptes	Montants
Débit	512 (1)	Banque	100
Crédit	2748	Prêts - Autres prêts	100

(1) A fin de simplification, on considère que la fiducie a un compte banque.

Evènement 2 : Liquidation de la fiducie et restitution des actifs et passifs correspondants au constituant.

Sens	Numéros de compte PCG	Libellé des comptes	Montants
Débit	102 (1)	Fonds fiduciaires	200
Crédit	119 (2)	Résultat de la fiducie reporté à nouveau	100
Crédit	512	Banque	100

(1) A fin de simplification, on considère que la liquidation de la fiducie est faite en date du 31/12/N+1.

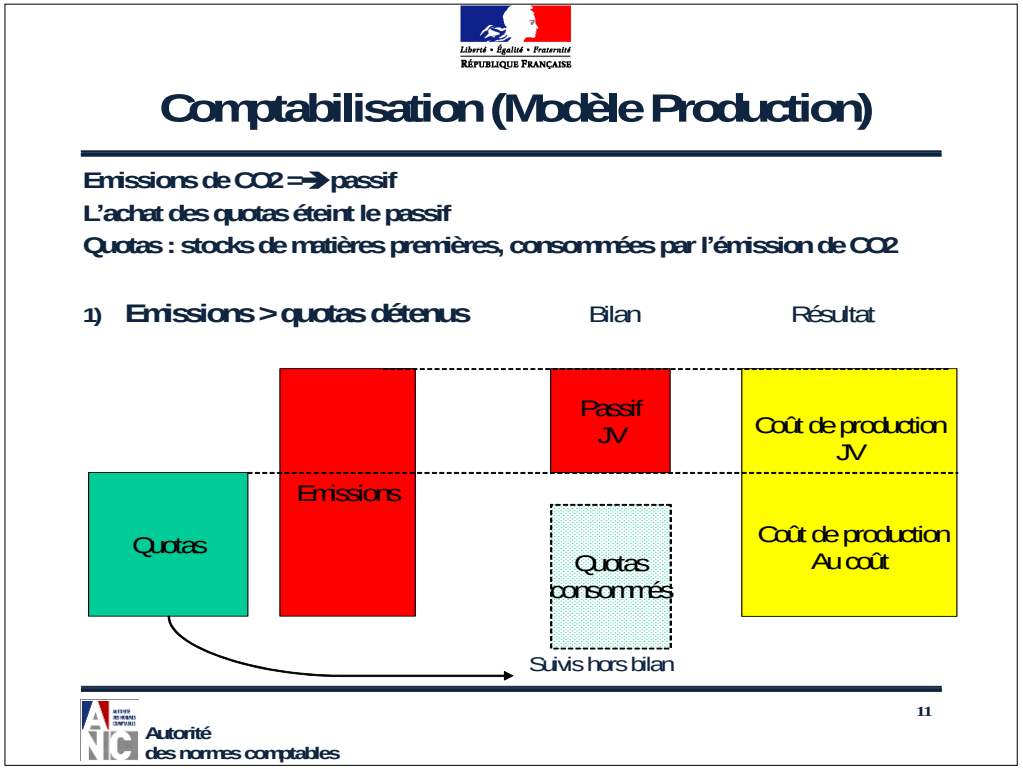
(2) On rappelle qu'il avait été précisé que le résultat de la fiducie avait été affecté en report à nouveau négatif (débiteur).

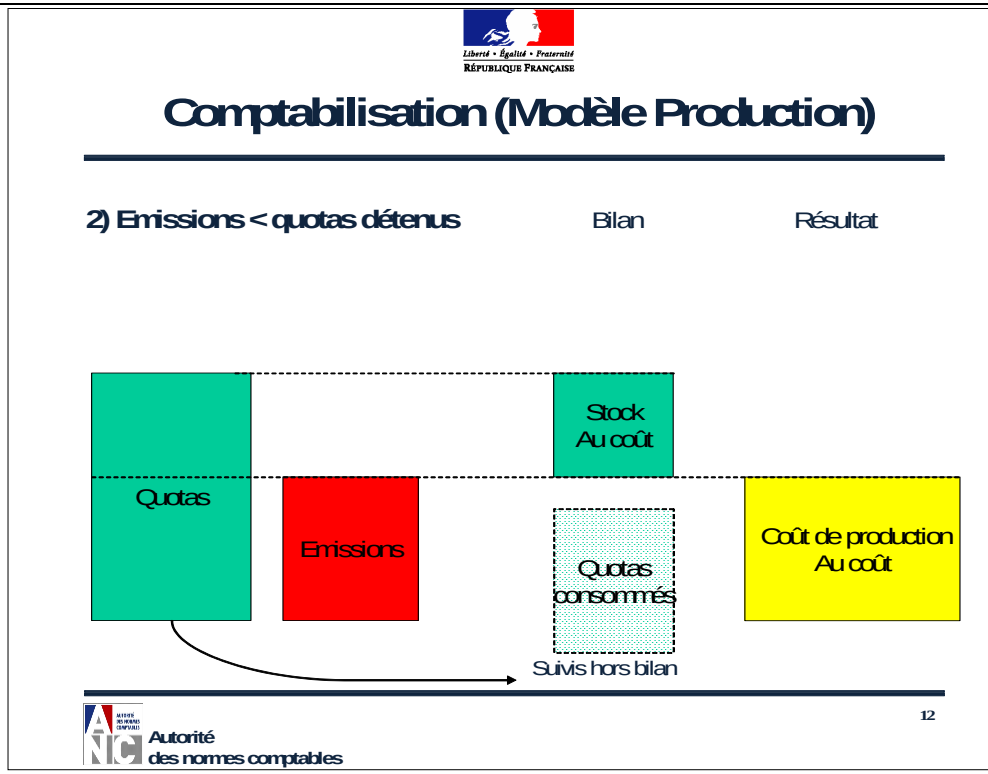
Chez le bénéficiaire de la garantie C : Réduction définitive de la valeur comptable résiduelle de l'engagement hors bilan à titre de garantie suite au remboursement de la créance auprès du constituant.

Sens	Numéros de compte PCG	Libellé des comptes	Montants
Débit	8092	Compte d'équilibre engagements hors bilan reçus	100
Crédit	802X	Engagements de garantie reçus sous forme de créances affectées à une fiducie	100

Note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées

- ***Présentation des comptes de bilan et de résultat en fonction de la chronologie des émissions de CO2 et d'achat de quotas***





- ***Schémas d'écritures (Modèle économique "Production")***

Soit les émissions de CO2, les achats et les ventes de quotas suivants pour les quatre trimestres de l'année N et pour le 1er trimestre de l'année N+1

Année N

Période	Emissions	Achats au comptant		Achats à terme			Ventes		Cours à fin de période
		Quantité	PU	Quantité	PU	Livraison	Quantité	PU	
T1	1000	1200	10	-					12
T2	1700	1500	12				100	15	18
T3	1300	-		2000	15	T4			10
T4	1000	400	12						15
Total	**5000**	**3100**		**2000**			**100**		

Au 31/12/N, l'entreprise détient exactement le nombre de quotas à restituer à l'Etat. Cependant, elle décide, au cours du premier trimestre N+1, d'acquérir au comptant 600 unités issues d'activités de projet (ou « crédits carbone » dénommés CER) pour les restituer en lieu et place des quotas le 30/04/N+1 et de conserver les quotas non restitués pour couvrir les émissions de l'année N+1.
Les émissions de CO2 et les achats de la période T1 N+1 sont les suivants :

Année N+1

Période	Emissions	Achats au comptant (crédits carbone ou CER)		Achats à terme			Ventes		Cours à fin de période
		Quantité	PU	Quantité	PU	Livraison	Quantité	PU	
T1	500	600	8	-					12

30/04/N+1 : Restitution pour destruction sur le registre :
Quotas : 4 400
CER : 600

L'entreprise valorise ses stocks selon la méthode FIFO
Au cours de la période, l'entité a fait l'acquisition de quotas exclusivement pour couvrir ses besoins liés aux émissions de CO2. Elle n'a exercé aucune activité régulière de négoce de quotas.
Elle se situe donc dans le modèle économique « Production ».
Néanmoins, elle a réalise deux arbitrages :

- *en période T2, elle a cédé des quotas précédemment acquis pour couvrir ses émissions de CO2, afin de bénéficier ultérieurement d'un prix d'achat plus favorable ;*
- *en période T1 N+1, elle a acquis des CER et a décidé de les restituer à l'Etat en lieu et place des quotas, et d'utiliser les quotas disponibles pour couvrir ses émissions futures.*

Dans les deux cas, l'entité a démontré que ces arbitrages ont été réalisés dans le seul but d'optimiser son coût de production lié aux émissions. Ces deux opérations, par ailleurs d'ampleur limitée par rapport au volume des achats, ne sont pas de nature à invalider le modèle économique « production ».

Période T1 :

*Enregistrement des achats au comptant de quotas : 1 200*10 = 12 000*

Achats stockés – matières premières (et fournitures) (compte 601x)	*12 000*	
A Trésorerie		*12 000*

Inventaire en fin de période : Emissions = 1000 ; quotas = 1200 = excédent de 200

Enregistrement des comptes de stocks

Stocks de matières consommables (compte 321X)	*2 000*	
A Variation de stocks – matières premières (et fournitures) (compte 603x)		*2 000*

Enregistrement hors bilan en comptabilité matière

Quotas en portefeuille	*1 200*	
Quotas à restituer à l'Etat le 30/04/N+1		*1 000*

Situation en fin de période T1

Bilan				Compte de résultat			
Actif		Passif		Charges		Produits	
Stocks	2 000			Achats	12 000	2 000	Var stocks

Comptabilité matière			
Quotas en portefeuille	1 200	1 000	Quotas à restituer le 30/04/N+1

Période T2 :

*Enregistrement des achats au comptant de quotas : 1 500*12 = 18 000*

Achats stockés – matières premières (et fournitures) (compte 601x)	*18 000*	
A Trésorerie		*18 000*

*Enregistrement des ventes de quotas : 100 * 15 = 1 500*

Trésorerie	*1 500*	
A Ventes de matières premières (compte 70x)		*1 500*

Inventaire en fin de période : Emissions cumulées = 2 700 ; quotas = 2 600 => déficit de 100

Enregistrement des variations de stock : le stock a été entièrement consommé

Variation de stocks – matières premières (et fournitures) (compte 603x)	*2 000*	
A Stocks de matières consommables (compte 321X)		*2 000*

Constatation de la dette liée au déficit

Valorisation : quantité = 100. Prix : prix de marché des quotas = 18 (l'entreprise n'a conclu aucun achat à terme permettant de figer le prix)

Achats stockés – matières premières (et fournitures) (compte 601y)	*1 800*	
A Quotas d'émission à acquérir (compte 449)		*1 800*

Enregistrement hors bilan en comptabilité matière

Quotas en portefeuille	*1 400*	
Quotas à restituer à l'Etat le 30/04/N+1		*1 600*

Situation en fin de période T2

Bilan

Actif		Passif	
	1 800	Dette	

Compte de résultat

Charges		Produits	
Achats	18 000	1 500	Ventes
Var stocks	2 000		
Achats (Provision)	1 800		

Comptabilité matière

Quotas en portefeuille	2 600	2 600 Quotas à restituer le 30/04/N+1

Période T3 :

Pas d'achat au comptant ni de ventes.

L'entreprise a conclu un achat à terme, dont la livraison n'interviendra qu'en période T4. Les quotas livrables à terme ne sont pas comptabilisés et ne figurent pas à l'inventaire.

Inventaire en fin de période : Emissions cumulées = 4 000 ; quotas = 2 600 = déficit de 1400

Constatation de l'accroissement de la dette

Valeur de la dette en début de période : 1 800

Valeur de la dette en fin de période :

Déficit de quotas : 1400

L'entreprise a conclu un achat à terme de 2000 quotas livrables avant la date de restitution à l'Etat. Le prix stipulé (15) peut être retenu pour valoriser la dette

*Donc valeur de la dette en fin de période : 1 400 * 15 = 21 000*

D'où l'écriture suivante :

Achats stockés – matières premières (et fournitures) (compte 601y)	*19 200*	

A Quotas d'émission à acquérir (compte 449)		*19 200*

Enregistrement hors bilan
1) Quotas suivis en comptabilité matière
Pas d'achat de quotas – pas de consommation sur la période
Donc pas d'écriture
2) Engagements hors bilan (achat à terme de quotas)

Achats à terme de quotas	*30 000*	

Situation en fin de période T3

Bilan

Actif		Passif	
	21 000	Dette	

Compte de résultat

Charges		Produits	
Achats (Provision)	19 200		

Comptabilité matière

Quotas en portefeuille	2 600	2 600 Quotas à restituer le 30/04/N+1

Période T4 :
Enregistrement des achats de quotas :
*Achats au comptant : 400*12 = 4 800*
*Livraison des achats à terme : 2 000 * 15 = 30 000*

Achats stockés – matières premières (et fournitures) (compte 601x)	*34 800*	
A Trésorerie		*34 800*

Inventaire en fin de période : Emissions cumulées = 5 000 ; quotas = 5 000 = □ équilibre
Constatation de l'extinction de la dette

Quotas d'émission à acquérir (compte 449)	*21 000*	
A Achats stockés – matières premières (et fournitures) (compte 601y)		*21 000*

Enregistrement hors bilan

1) Quotas suivis en comptabilité matière
Achats de la période : 2 400, consommés sur la période

Quotas en portefeuille	*2 400*	
Quotas à restituer à l'Etat le 30/04/N+1		*2 400*

2) Solde des engagements hors bilan (livraison des achats à terme de quotas)

Achats à terme de quotas		*30 000*

Situation en fin de période T4

Bilan

Actif	Passif

Compte de résultat

Charges		Produits	
Achats	34 800	21 000	Achats (provision)

Comptabilité matière

Quotas en portefeuille	5 000	5 000	Quotas à restituer le 30/04/N+1

Période T1 de l'année N+1 :

Enregistrement des achats au comptant de CER : 600*8 = 4 800

Achats stockés – matières premières (et fournitures) (CER) (compte 601x)	*4 800*	
A Trésorerie		*4 800*

Inventaire en fin de période :

Emissions cumulées depuis le 1/01/N = 5 500

Quotas = 5 000 + CER : 600 = Excédent de 100

Cet excédent est un excédent de quotas et non de CER, car les CER sont réputés immédiatement consommés au titre des émissions de l'année N (l'entreprise a affiché son intention de restituer le 15/04/N+1 les 600 CER acquis).

Enregistrement de l'entrée en stocks des quotas, à leur dernier coût d'achat

Nombre de quotas entrés en stocks : 100

Coût unitaire des 100 derniers quotas achetés en N : 12

Stocks de matières consommables (compte 321X)	*1 200*	
A Variation de stocks – matières premières (et fournitures) (compte 603x)		*1 200*

Enregistrement hors bilan en comptabilité matière

Il convient de distinguer les quotas et CER restituables au titre de l'année N (le 30/04/N+1) et au titre de l'année N+1 (le 30/04/N+2)

CER en portefeuille	*600*	
CER à restituer à l'Etat le 30/04/N+1		*600*
Quotas à restituer à l'Etat le 30/04/N+1	*600*	
Quotas à restituer à l'Etat le 30/04/N+2		*500*

Situation en fin de période T1 N+1

Bilan				Compte de résultat (*)			
Actif		Passif		Charges		Produits	
Stocks	1 200			Achats (CER)	4 800	1 200	Var stocks

(*) En décidant de restituer des CER en lieu et place des quotas, l'entreprise a profité de l'écart de cours entre les CER et les quotas acquis en N pour diminuer sa charge de production.

Comptabilité matière

Quotas en portefeuille	5 000	4 400	Quotas à restituer le 30/04/N+1
		500	Quotas à restituer le 30/04/N+2
CER en portefeuille	600	600	CER à restituer le 30/04/N+1

30/04/N+1 : Restitution des quotas et des CER
Le 30/04/N+1, l'entreprise restitue à l'Etat les quotas et les CER comme convenu.
Enregistrement hors bilan en comptabilité matière

1) Solde des quotas et CER à restituer au 15/04/N+1
Soit les écritures suivantes :

Quotas à restituer à l'Etat le 30/04/N+1	*4 400*	
CER à restituer à l'Etat le 30/04/N+1	*600*	
Quotas en portefeuille		*4 400*
CER en portefeuille		*600*

2) Solde des quotas et CER à restituer au 30/04/N+2

Situation inchangée. Pas d'écritures
Situation au 30/04/N+1 en comptabilité matière

Quotas en portefeuille	600	500	Quotas à restituer le 30/04/N+2

Synthèse des quotas à restituer à l'Etat suivis en comptabilité matière

Période	Quotas en portefeuille	Quotas à restituer à l'Etat		CER en portefeuille	CER à restituer à l'Etat	
		le 30/04/N+1	le 30/04/N+2		le 30/04/N+1	le 30/04/N+2
Année N						
T1	1 200	1 000				
T2	2 600	2 600				
T3	2 600	2 600				
T4	5 000	5 000				
Année N +1						
T1	5 000	4 400	500	600	600	
1/05 (après restitution)	600	0	500	0	0	

		Stocks (321x)			Quotas à acquérir (449)			Trésorerie (5x)			Achats (601x)			Achats (601y)			Variations de stocks (603)			Ventes (70x)	
T1	Achats								12000		12000										
T1	Inventaire	2000																2000			
T2	Achats/ventes							1500	18000		18000										1500
T2	Inventaire		2000			1800								1800			2000				
T3	Inventaire					19200								19200							
T4	Achats								34800		34800										
T4	Inventaire				21000										21000						
T1 N+1	Achats de CER								4800		4800										
T1 N+1	Inventaire	1200																1200			
Soldes		**1200**			**0**	**0**			**68100**		**69600**			**0**	**0**			**1200**			**1500**

Titre VII – Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées

Chapitre I – Champ d'application

Art. 710-1
Le présent titre 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 1er 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. art. 741-1 et 741-2) 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 titre. Les autres apports de titres sont évalués à la valeur vénale.
Les apports d'actifs isolés exclus du champ d'application du présent titre 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. Chap. VII du présent titre).

Code de commerce

Art. L. 236-1 – Une ou plusieurs sociétés peuvent, par voie de fusion, transmettre leur patrimoine à une société existante ou à une nouvelle société qu'elles constituent.
Une société peut aussi, par voie de scission, transmettre son patrimoine à plusieurs sociétés existantes ou à plusieurs sociétés nouvelles.
Ces possibilités sont ouvertes aux sociétés en liquidation à condition que la répartition de leurs actifs entre les associés n'ait pas fait l'objet d'un début d'exécution.
Les associés des sociétés qui transmettent leur patrimoine dans le cadre des opérations mentionnées aux trois alinéas précédents reçoivent des parts ou des actions de la ou des sociétés bénéficiaires et, éventuellement, une soulte en espèces dont le montant ne peut dépasser 10 % de la valeur nominale des parts ou des actions attribuées.

Art. L. 236-6 - Toutes les sociétés qui participent à l'une des opérations mentionnées à l'article L. 236-1 établissent un projet de fusion ou de scission.

Ce projet est déposé au greffe du tribunal de commerce du siège desdites sociétés et fait l'objet d'une publicité dont les modalités sont fixées par décret en Conseil d'Etat.
A peine de nullité, les sociétés participant à l'une des opérations mentionnées au premier et au deuxième alinéa de l'article L. 236-1 sont tenues de déposer au greffe une déclaration dans laquelle elles relatent tous les actes effectués en vue d'y procéder et par laquelle elles affirment que l'opération a été réalisée en conformité des lois et règlements. Le greffier, sous sa responsabilité, s'assure de la conformité de la déclaration aux dispositions du présent article.

Art. L. 236-6-1 - La société qui apporte une partie de son actif à une autre société et la société qui bénéficie de cet apport peuvent décider d'un commun accord de soumettre l'opération aux dispositions des articles L. 236-1 à L. 236-6.

Code civil

Art. 1844-5 : La réunion de toutes les parts sociales en une seule main n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société. Tout intéressé peut demander cette dissolution si la situation n'a pas été régularisée dans le délai d'un an. Le tribunal peut accorder à la société un délai maximal de six mois pour régulariser la situation. Il ne peut prononcer la dissolution si, au jour où il statue sur le fond, cette régularisation a eu lieu.
L'appartenance de l'usufruit de toutes les parts sociales à la même personne est sans conséquence sur l'existence de la société.
En cas de dissolution, celle-ci entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société à l'associé unique, sans qu'il y ait lieu à liquidation. Les créanciers peuvent faire opposition à la dissolution dans le délai de trente jours à compter de la publication de celle-ci. Une décision de justice rejette l'opposition ou ordonne soit le remboursement des créances, soit la constitution de garanties si la société en offre et si elles sont jugées suffisantes. La transmission du patrimoine n'est réalisée et il n'y a disparition de la personne morale qu'à l'issue du délai d'opposition ou, le cas échéant, lorsque l'opposition a été rejetée en première instance ou que le remboursement des créances a été effectué ou les garanties constituées.
Les dispositions du troisième alinéa ne sont pas applicables aux sociétés dont l'associé unique est une personne physique

Champ d'application territorial – Avis CU n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01 (question n° 9)

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.

Avis CU n° 2006-B du 5 juillet 2006 afférents aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01 et note de présentation de l'avis n° 2006-B

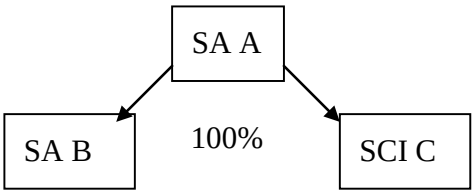
- ***Opération de confusion de patrimoine (question n° 1.1)***

Le code de commerce n'impose l'établissement d'un traité d'apport qu'aux sociétés commerciales. Le règlement n'indique pas expressément si le champ concerne toutes les opérations de confusion de patrimoine ou seulement celles intervenant entre sociétés commerciales. Le Comité considère que le règlement n° 2004-01 du CRC s'applique, sauf dispositions particulières, à toutes les opérations de confusion de patrimoine dès lors que l'entité confondante est une société commerciale ou une entité appliquant le présent règlement relatif au PCG, quelle que soit la nature juridique de la société confondue.

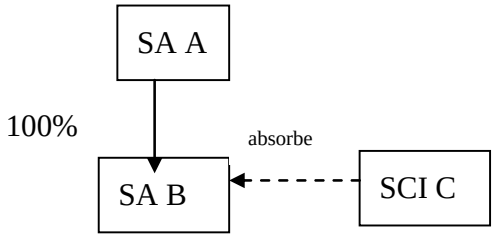
- ***Opération de fusion à l'intérieur d'un groupe entre des sociétés civiles et des sociétés commerciales (question 1.2)***

1er cas :

Situation avant l'opération

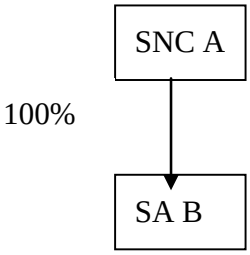


Situation après l'opération



2ème cas :

Situation avant l'opération



Opération après l'opération

La SNC A absorbe la SA B

Il est rappelé que la situation de contrôle est appréciée au niveau de la société absorbante ou bénéficiaire. Dans l'avis n°2005-C du 4 mai 2005 (question n°9), le Comité d'urgence a conclu qu'il convenait de prendre en compte la situation de la société absorbante ou bénéficiaire pour déterminer les règles de domiciliation en matière d'opérations transfrontalières.

Dès lors que la société absorbante est une société commerciale tenue à l'établissement d'un traité d'apport prévu à l'article L. 236-6 du code de commerce ou une société civile appliquant le règlement n° 99-03 du CRC, le règlement n° 2004-01 du CRC s'applique, sauf dispositions particulières, quelle que soit la nature de la société absorbante ou absorbée.

Le Comité considère que le règlement n° 2004-01 du CRC s'applique, sauf dispositions particulières, à toutes les fusions et opérations assimilées dès lors que la société absorbante est une société commerciale ou une société civile appliquant le règlement n° 99-03 du CRC, quelle que soit la nature juridique de la société absorbée.

- ***Apports partiels d'actifs constituant une branche d'activité : notion de branche autonome d'activité (question n° 2)***

Le Comité considère que la branche autonome d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actifs et de passifs d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

Les apports partiels d'actifs sont évalués à la valeur vénale ou comptable selon la situation de contrôle en application des dispositions du règlement n° 2004-01. Les apports isolés d'actifs sont évalués à la valeur vénale en application des articles 213-2 et 213-3.

Apports de titres – Note de présentation de l'avis CNC n° 04-01 du 25 mars 2004 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 04-01

Il a été considéré que les apports de titres de participation représentatifs du contrôle de cette participation sont assimilés à des apports partiels d'actifs constituant une branche d'activité. Ces apports sont évalués selon les modalités présentées dans l'avis. Cette inclusion dans le champ d'application s'inscrit dans le cadre de la réduction du nombre d'options pour les entreprises qui ne pourront plus opter entre fusion ou apport partiel de titres pour bénéficier d'un traitement comptable différent.

Les autres apports de titres sont évalués à la valeur vénale dans tous les cas (opérations entre sociétés liées ou non liées), comme les apports isolés d'actifs.

Chapitre II – Principe d'inscription des apports dans les comptes de la société bénéficiaire

Art. 720-1
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 articles 743-1 et 744-1 à 744-3.

Traité d'apport – Note de présentation de l'avis CNC n° 04-01 du 25 mars 2004 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 04-01
Le traité d'apport mentionné à l'article 213-2 étant le seul document officiel matérialisant l'accord entre les parties, celui-ci sert de support à la comptabilisation des opérations de fusion. La référence obligatoire au traité d'apport ou à tout autre document faisant foi pour la comptabilisation des opérations de fusions et opérations assimilées, a été confirmée par la Chancellerie.
Une précision a été apportée concernant les apports de titres. Il a été considéré que les apports de titres de participation représentatifs du contrôle de cette participation sont assimilés à des apports partiels d'actifs constituant une branche d'activité. Ces apports sont évalués selon les modalités présentées dans l'avis. Cette inclusion dans le champ d'application s'inscrit dans le cadre de la réduction du nombre d'options pour les entreprises qui ne pourront plus opter entre fusion ou apport partiel de titres pour bénéficier d'un traitement comptable différent.
Les autres apports de titres sont évalués à la valeur vénale dans tous les cas (opérations entre sociétés liées ou non liées), comme les apports isolés d'actifs.

Chapitre III – Définitions

Art. 730-1
La société absorbante ou société bénéficiaire des apports est la société qui reçoit les apports en vertu du traité d'apport et qui remet des titres en rémunération desdits apports.
La société absorbée ou société apporteuse est la société qui transfère à la société absorbante ou à la bénéficiaire des apports, les actifs et les passifs mentionnés dans le traité d'apport.
La société initiatrice est la 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.

La société cible est la 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.

Chapitre IV - Méthodologie d'évaluation des apports

Art. 740-1
Les présentes dispositions concernent les modalités d'évaluation des apports et ne visent 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.

Section 1 - Analyse de la situation de contrôle au moment de l'opération

Art. 741-1

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.

Avis CU n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01

- ***Fusion de deux sociétés contrôlées par une même personne physique (question n° 2)***

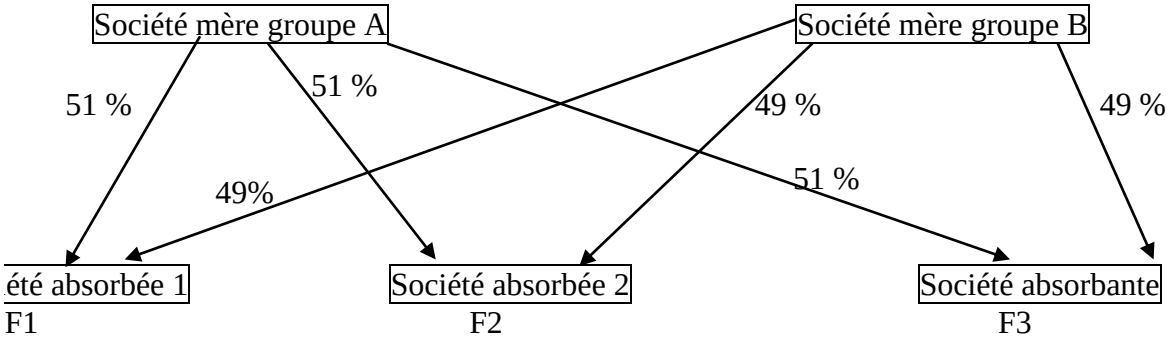
Le règlement n° 2004-01 ne s'applique pas à l'opération concernant des sociétés contrôlées par une personne physique, mais uniquement à des sociétés contrôlées par d'autres sociétés. (cf. art. 741-2 renvoyant à la définition du contrôle : § 1002 du règlement n°99-02 du CRC).

- ***Opérations de fusion entre sociétés placées sous contrôle conjoint de deux groupes distincts (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.

Opération de fusion entre sociétés placées sous contrôle conjoint de deux groupes distincts

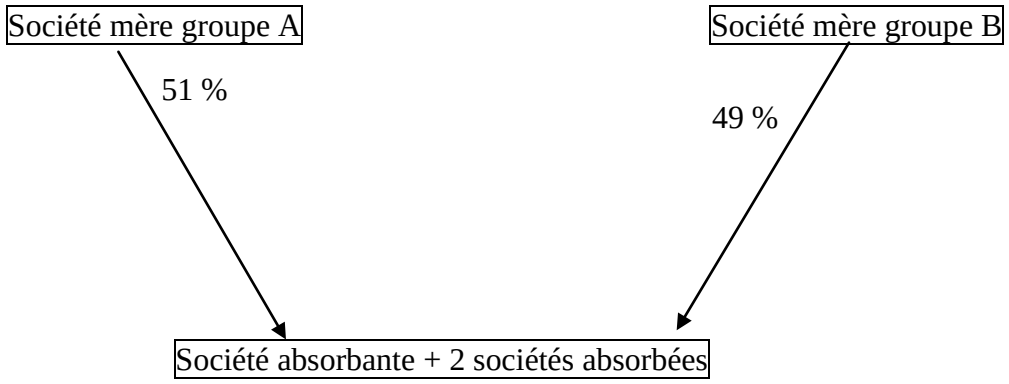
- **Situation avant fusion = pacte d'actionnaires**



Ces sociétés sont incluses dans le périmètre de consolidation du groupe et consolidées par la méthode de l'intégration proportionnelle en application des dispositions du paragraphe 1003 du règlement n°99-02.

La filiale F3 absorbe les filiales F1 et F2 .

- **Situation après fusion = pacte d'actionnaires**



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.*

Art. 741-2
La notion de contrôle d'une société est définie au § 1002 pour le contrôle exclusif et au § 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.
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 ».

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 ».

Section 2 - Détermination du sens des opérations

Sous-section 1 - Opérations à l'endroit

Art. 742-1
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.

Sous-section 2 - Opérations à l'envers

Art. 742-2
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.

Section 3 - Principe de détermination de la valeur d'apport

Art. 743-1
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. art. 741-1). 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) Opérations à l'envers (2)	**X** **X**	
Opérations impliquant des sociétés sous contrôle distinct Opérations à l'envers (3) Opérations à l'endroit (4)	**X**	**X**

(1), (2), (3) et (4) voir ci-avant

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.

Avis CU n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 04-01

- ***Insuffisance d'actif net (question n° 22)***

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.

- ***Filialisation d'une branche d'activité distincte destinée à être cédée (question n° 17)***

Le règlement CRC n° 2004-01 précise, concernant les opérations de filialisation d'une branche d'activité associées à un engagement de cession 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 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'apporteuse (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 ?
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.

Section 4 - Détermination des valeurs individuelles des apports

Sous-section 1 – Détermination des apports à la valeur réelle

Art. 744-1 *(Annexe 1 issue du Règl. CRC 04-01 modifié par Règl. CRC 2005-09)*
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.

Avis CU n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01

- ***Prise en compte des passifs éventuels dans le traité d'apport (question n° 6)***

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.
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.

- ***Harmonisation des méthodes comptables après opération d'apport ou de fusion – Evaluation des apports aux valeurs réelles (question n° 5.1)***

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.

- ***Difficultés comptables induites par la réalisation d'apports aux valeurs réelles (question n° 4)***

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.

Ecritures comptables avec les incidences fiscales de l'opération de fusion ou d'apport dans les comptes de l'apporteuse :
Schéma d'écritures comptables
Ecritures d'apport chez l'apporteuse suite à un apport partiel d'actifs

	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

1ère solution : Ecritures chez l'apporteuse (inscription individuelle des apports)

	D	**C**
Sortie des immobilisations		
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

La 1ère solution 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 à l'article 744-1.*

2ème 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*

La 2ème solution consiste à comptabiliser les opérations de manière globale.

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.

Sous-section 2 – Détermination des apports à la valeur comptable

Art. 744-2
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.

Avis CU n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01

- ***Reprise des valeurs comptables (question n° 14)***

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.

- ***Fusion à effet différé (question n° 20)***

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.

- ***Harmonisation des méthodes comptables après opération d'apport ou de fusion – Evaluation des apports aux valeurs comptables (question n° 5.2)***

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.
1) 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.
2) 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. 122-2) ;*
- *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.*

3) 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 122-2.
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 1), 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.

Art. 744-3
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.

Section 5 - Traitement du boni et du mali de fusion

Art. 745-1
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.

Avis CU n° 2005-C afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01
- ***Opérations de fusion en cascade au sein d'un groupe – Calcul des bonis et des malis (question n° 19)***

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, cf. art. 745-3.

- ***Opérations de fusions de plusieurs filiales avec leur mère – Calcul des bonis et des malis (question n° 18)***

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.

Sous-section 1 - Traitement du boni de fusion

Art. 745-2

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.

Sous-section 2 - Traitement du mali pour les opérations évaluées à la valeur comptable

Art. 745-3

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.

Neutralité de l'opération entre entités sous contrôle commun sur le résultat de l'absorbante et ses capitaux propres – Note de présentation du règlement CRC n° 2004-01

En retenant la valeur comptable lors des opérations de regroupement entre entités sous contrôle commun, l'objectif est d'assurer la neutralité des opérations au niveau du résultat de l'absorbante et de ses capitaux propres. C'est pourquoi l'assemblée plénière a confirmé la comptabilisation du mali de fusion non représentatif d'une dépréciation de titres dans un compte d'immobilisations incorporelles et d'assurer ainsi un maintien de la valeur globale du patrimoine de la société absorbante.

Avis CU n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01

- ***Mali technique en cas de fusion à l'envers d'entreprises sous contrôle commun (question n° 11)***

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 942-27 al 7 en cas de rachat des actions propres en vue de leur annulation :

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).

- ***Actions propres et mali de fusion (question n° 21)***

Soit M détenant à 100% F qui détient à 100% H.
1ère 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.
2nde 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.

- ***Valeur nette comptable des titres (question n° 13)***

La valeur comptable retenue pour les titres dans le calcul du mali est-elle bien la valeur nette comptable (y compris dépréciation préalable) ?
La valeur comptable à laquelle fait référence l'article 745-3 s'entend de la valeur comptable nette.

Avis CU n° 2007-D afférant aux modalités d'application du règlement n° 2004-01

- ***Détermination du mali technique en cas d'actif net comptable négatif***

S'agissant d'une opération de fusion ou assimilée, dont les apports sont évalués à la valeur comptable, le règlement précité définit le mali technique comme « les plus-values latentes sur éléments d'actifs comptabilisés ou non dans les comptes de l'absorbée, déduction faite des passifs non comptabilisés », mais sans préciser si ces dispositions s'appliquent également en cas d'actif net comptable négatif.
La définition du règlement ne limite pas le mali technique à la valeur des titres immobilisés chez la société absorbante.
Les plus-values latentes ont été prises en compte lors de l'acquisition des titres et ultérieurement, lors de l'évaluation à chaque clôture, des dépréciations et des provisions éventuelles.
Comme précisé au paragraphe 4 de la note de présentation de l'avis n° 2004-01 du 25 mars 2004, il est rappelé qu' « en retenant la valeur comptable lors des opérations de regroupement entre entités sous contrôle commun, l'objectif est d'assurer la neutralité des opérations au niveau du résultat de l'absorbante et de ses capitaux propres. C'est pourquoi l'assemblée plénière a confirmé la comptabilisation du mali de fusion non représentatif d'une dépréciation de titres dans un compte d'immobilisations incorporelles [afin] d'assurer ainsi un maintien de la valeur globale du patrimoine de la société absorbante. »
Compte tenu de l'objectif de neutralité des opérations au niveau du résultat et des capitaux propres de la société absorbante ou confondante, le Comité considère que la définition générale du mali technique s'applique quel que soit l'actif net comptable de la société absorbée, sans qu'il y ait lieu de limiter le montant du mali technique au seul montant des titres comptabilisés par la société absorbante. Le calcul

du mali technique n'est limité que par les montants des plus-values latentes nettes sur éléments d'actifs et de passifs comptabilisés ou non, dans la mesure où elles sont justifiées et documentées.
En conséquence, les modalités de détermination du mali technique sont identiques quel que soit l'actif net comptable de la société absorbée.
Le Comité rappelle toutefois que le calcul du mali technique lors de l'opération de fusion ou de transmission universelle de patrimoine (TUP), doit être déterminé à partir des mêmes hypothèses de plus-values latentes que celles qui ont présidé à la comptabilisation ou à la non comptabilisation de la dépréciation des titres et des provisions pour risques éventuelles.

- ***Différence relative à la quote-part du prix d'acquisition des titres payés par la société absorbante***

Cette différence relative à la quote-part du prix d'acquisition des titres payés par la société absorbante qui correspond aux avantages que lui procure la prise de contrôle, se pose en pratique lorsque la fusion intervient à une date proche de l'acquisition. Elle est illustrée par un exemple repris dans la note de présentation.
Comme indiqué ci-dessus, cette quote-part peut, dans certains cas, être justifiée pour tout ou partie par les avantages futurs attendus de la prise de contrôle de la société absorbée. Dans ce cas, la société absorbante peut avoir accepté de payer un surprix parce qu'elle a pris en compte ces avantages attendus. Cette différence a donc constitué pour la société absorbante un élément de valorisation de la société absorbée.
Au moment de l'acquisition, cette différence payée par la société absorbante constitue un élément de l'écart d'acquisition dans les comptes consolidés tel que défini au paragraphe 211 du règlement n°99-02 du CRC, i.e. « la différence entre la valeur d'entrée dans le bilan consolidé et la valeur comptable du même élément dans le bilan de l'entreprise contrôlée ».
Il est rappelé que dans la situation où les apports sont évalués à la valeur réelle, « 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 Comité considère que cette quote-part du prix d'acquisition, fait partie du fonds commercial de la société absorbée et constitue, dans les comptes individuels, un élément du mali technique. Les règles de dépréciation du mali technique, telles que définies aux articles 745-6 à 745-8, s'appliquent.

Art. 745-4 *(Annexe 1 issue du Règl. CRC 04-01 modifié par Règl. CRC 2005-09)*
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 ».

Art. 745-5 *(Annexe 1 issue du Règl. CRC 04-01 modifié par Règl. CRC 2005-09)*
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)
Actifs figurant dans les comptes de l'absorbée				
Actif 1				
Actif 2				
Actifs ne figurant pas dans les comptes de l'absorbée				
Actif 3				
Actif 4				
Total				

Sort des impôts différés par rapport à l'affectation extracomptable du mali technique – Avis CU n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01 (question n° 12)

S'agissant de l'affectation extracomptable 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.

Art. 745-6 *(Annexe 1 issue du Règl. CRC 04-01 modifié par Règl. CRC 2005-09)*

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 aux articles 214-16 à 214-19 et selon les modalités exposées ci-après.

Art. 745-7 *(Annexe 1 issue du Règl. CRC 04-01 modifié par Règl. CRC 2005-09)*

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 214-6/3).

Art. 745-8

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).

Sort du mali technique lorsque l'absorbante est elle-même absorbée par la suite – Avis CU n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01 (question n° 16)

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 extracomptable 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.

Chapitre V - Évènements de la période intercalaire

Section 1 - Traitement de la perte de rétroactivité

Art. 751-1
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).

Art. 751-2
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.

Art. 751-3
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.

Calcul du mali et opérations intercalaires – Avis CU n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01 (question n° 10)
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.

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.

Section 2 - Traitement des opérations réciproques

Art. 752-1

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.

Sous-section 1 - Opérations n'affectant pas le résultat

Art. 752-2

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.

Sous-section 2 - Opérations affectant le résultat

§ 1 – Profits et pertes internes

Art. 752-3

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.

§ 2 – Dividendes versés par la société absorbée

Art. 752-4

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.

Art. 752-5

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.

Chapitre VI - Frais imputables sur la prime de fusion

Art. 760-1
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.

Chapitre VII – Cas particulier de l'opération de confusion de patrimoine

Art. 770-1
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 à l'article 744-2.

Art. 770-2 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 aux articles 745-2 à 745-8.

Complément de prix versé – Avis CNC n° 2008-14 du 2 octobre 2008 afférent au traitement comptable d'un complément de prix versé postérieurement à une opération de transmission universelle de patrimoine (TUP), comptabilisée selon les dispositions du règlement n°2004-01 du CRC
Lors d'une fusion ou d'une opération assimilée, il convient d'analyser le mali de fusion afin de justifier son activation à cette date, l'opération de fusion étant déconnectée de l'acquisition des titres.
Un complément de prix prévu selon les termes du contrat d'acquisition des titres, dont les conditions d'évaluation liées à la performance future sont définies par ledit contrat mais sans que la valeur puisse alors être arrêtée définitivement, est un élément du coût d'acquisition des titres, et non un élément de valorisation complémentaire résultant de la fusion.
Ni les valeurs attribuées au mali lors de la fusion, ni ses modalités d'affectation extracomptable n'ont donc à être revues au moment du paiement du complément de prix.
Le collège considère que le complément de prix correspond à un élément du coût d'acquisition des actifs et passifs apportés par la société absorbée. Ce complément est comptabilisé à l'actif pour son montant global, au même poste que le mali technique de fusion.
Une analyse extra comptable de ce montant doit être effectuée afin de l'affecter aux différents actifs et passifs apportés par la société absorbée.
Par ailleurs, la valeur globale du mali technique, intégrant le complément de prix, fait l'objet d'un test de dépréciation dans les conditions prévues aux articles 214-16 à 214-19.
Le présent avis afférent à une opération de transmission universelle de patrimoine est applicable à toutes les fusions et opérations assimilées dont les apports sont évalués à la valeur comptable.

Complément de prix versé – Note de présentation de l'avis n° 2008-14 du 2 octobre 2008 afférent au traitement comptable d'un complément de prix versé postérieurement à une opération de transmission universelle de patrimoine (TUP), comptabilisée selon les dispositions du règlement n°2004-01 du CRC
La problématique peut être illustrée par l'exemple suivant :
- *La société A a acquis en mars N l'intégralité des titres de la société B pour un prix de base auquel est attachée une clause de complément de prix dépendant de la performance future.*

- *Le complément de prix est assis sur les commandes prises au cours des années N et N+1 sur un produit déterminé Y de la société B et est égal à X % du chiffre d'affaires HT réalisé à l'occasion de la commercialisation du produit Y. Le complément de prix dû au titre de N est payable en N+1 et celui dû au titre de N+1, en N+2.*
- *Suite à l'acquisition, la société A dissout la société B par confusion de patrimoine, conformément au régime défini par l'article 1844-5 alinéa 3 du code civil. Cette opération a pris effet le 30 juin N.*

A l'occasion de cette TUP, la société a constaté un mali de confusion qu'elle a inscrit à l'actif selon les règles prévues par le règlement n°2004-01 du CRC. A ce titre, le mali de confusion a été affecté extra comptablement à un actif incorporel (logiciel).
En N+1, les conditions prévues au contrat se réalisent, la société A doit s'acquitter du complément de prix tel que défini supra.

Art. 770-3
La rétroactivité des opérations de dissolution par confusion de patrimoine n'étant pas prévue par le code civil, les articles 751-1 à 752-5 ne sont pas applicables 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.

Chapitre VIII – Informations devant figurer en annexe

Art. 780-1
Pour toutes les opérations entrant dans le champ d'application du présent titre, 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.

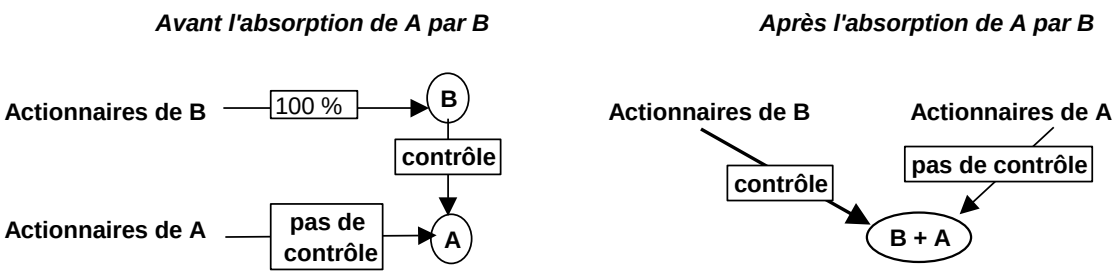
- Pour toute opération visée par le présent titre, la société doit mentionner le contexte de l'opération, les modalités d'évaluation des apports retenues ainsi que l'adoption éventuelle de traitements dérogatoires prévus par le présent titre (filialisation de branche d'activité et actif net comptable apporté insuffisant pour permettre la libération du capital).
- 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 lequel 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.
- En cas d'opérations de filialisation d'une branche d'activité destinée a 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.

Annexes au Titre VII

Note de présentation du règlement CRC n° 2004-01

- ***Exemples de détermination des valeurs d'apport selon la qualification des opérations***

La société B absorbe la société A

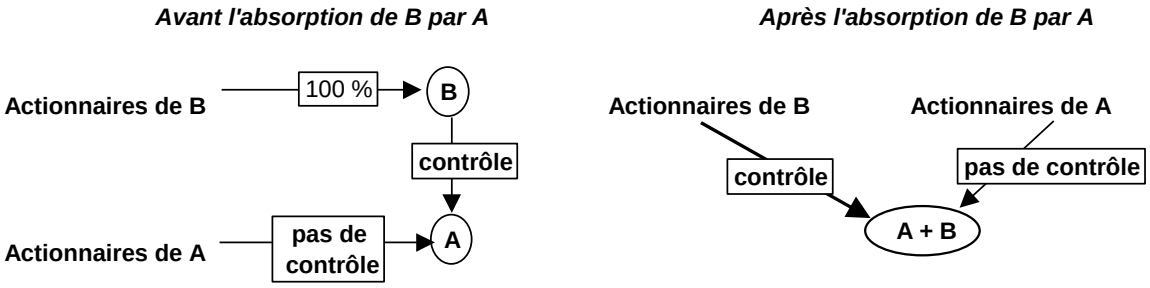


Opérations à l'endroit impliquant des entités sous contrôle commun

La société absorbante B est l'initiatrice, la société A est la cible.
La situation de contrôle est démontrée avant et après l'opération, les apports sont évalués à la valeur comptable.

Opérations à l'envers impliquant des entités sous contrôle commun

La société A absorbe la société B

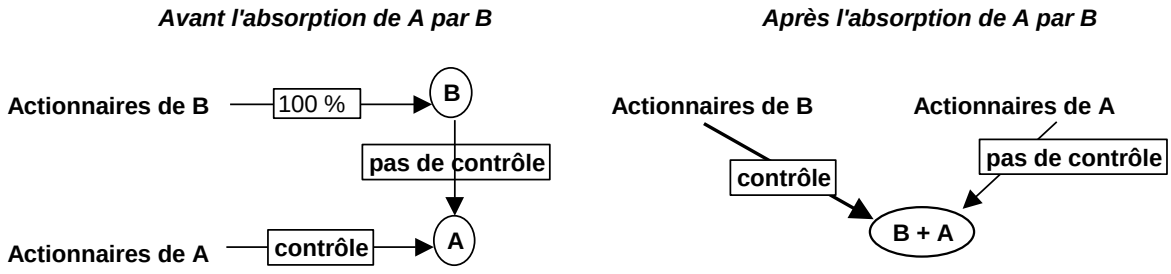


Les actionnaires de la société B, société absorbée sont à l'initiative de l'opération. La société A, bénéficiaire des apports est la cible. Par cette opération les actionnaires de B renforcent leur contrôle dans la société A.
La situation de contrôle est démontrée avant et après l'opération, les apports sont évalués à la valeur comptable.

Opérations à l'endroit impliquant des entités sous contrôle distinct

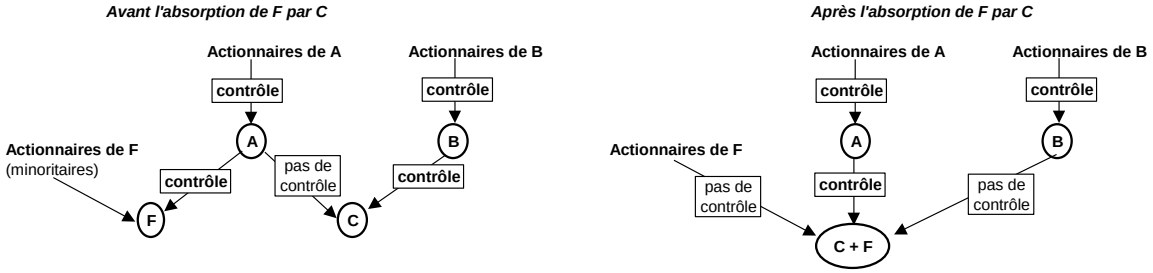
Les actionnaires de la société B sont à l'initiative de l'opération de fusion. La société A est la cible. Avant l'opération, les deux sociétés ne sont pas contrôlées par une même entité, elles sont en situation de contrôle distinct. Par cette opération, la société B prend le contrôle de la société A (acquisition), les apports sont valorisés à la valeur réelle.

La société B absorbe la société A



Opérations à l'envers impliquant des entités sous contrôle distinct

La société C absorbe la société F



Par cette opération la société A prend le contrôle de la société C. La société A (mère de la société absorbée) est l'initiatrice, la société C (société absorbante) est la cible. Les apports de la société F sont valorisés à leur valeur comptable.

- ***Calcul du mali***

Une société A détient 60% d'une société B 60,00%
La société A absorbe la société B

Valeur comptable des titres B chez A	18 500
Actif net de la société B	22 000

actif net retraité de la société B

Actif net de la société B	22 000
- frais d'établissement	-1 000
plus value sur terrain	6 000
plus value sur immeuble	3 000
plus value sur titres	8 000
fonds commercial non valorisé	10 000
-moins value sur matériel	-1 000
- engagement de retraite	-5 000
actif net corrigé	**42 000**

calcul du mali total

quote part des apports à la valeur comptable= 60% * 22000	13 200
-valeur comptable de la participation	18 500
	-5 300

calcul du mali technique

quote part des apports à la valeur réelle= 60% * 42000	25 200
quote part des apports à la valeur comptable= 60% * 22000	13 200
	-12 000

Le mali de 5 300 est par conséquent entièrement justifié et peut être inscrit à l'actif du bilan de l'absorbante.
Son affectation est limitée à hauteur du mali total, soit 5 300

- ***Dépréciation du mali***

				Valeurs à la date de l'opération								
Identification du bien	Durée amt ans	Valeur brute	AMT DEPR	Valeur nette comptable	Valeur réelle	Plus value	Affectation mali	plus value réestimées 31/12/03	plus value réestimées 31/12/04	plus value réestimées 31/12/05	plus value réestimées 31/12/06	plus value réestimées 31/12/07
Actifs valorisés dans les comptes de l'absorbée												
terrain		1 000		**1 000**	2 200	1 200	1 108	1 200	0	0	0	0
Immeuble	30	5 000	2 500	**2 500**	3 000	500	462	450	0	0	0	0
titres		1 000		**1 000**	1 500	500	462	300	500	500	700	0
Actifs non valorisés dans les comptes de l'absorbée												
fonds de commerce		0		**0**	3 000	3 000	2 769	3 200	5000	2500	3000	2 500
		7 000	**2 500**	**4 500**	**9 700**	**5 200**	**4 800**	**5 150**	**5500**	***3000***	**3700**	**2500**

Première méthode : Dépréciation actif par actif

AU 31/12/2003

	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/03	valeur 31/12/03	
terrain	**1 000**	1 108	2 108	1 200	2 200	PV 1200 > affectation mali 1108 pas de dépréciation
Immeuble	**2 500**	462	2 962	450	2 950	PV 450 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 12
titres	**1 000**	462	1 462	300	1 300	PV 300 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 162
fonds de commerce	**0**	2769	2 769	3 200	3 200	PV 3200 > affectation mali 2769 pas de dépréciation
	4 500	4 801	9 301	5 150	9 650	**Dépréciation du mali 174**

-269

AU 31/12/2004

	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/04	valeur 31/12/04	Depré mali		
terrain	**1 000**	1 108	2 108	0	1 000		PV 0 < affectation mali 1108 dépréciation du mali pour 1108	dotation 1108
Immeuble	**2 500**	462	2 962	0	2 500	12	PV 0 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 462	dotation 450
titres	**1 000**	462	1 462	500	1 500	162	PV 500 > affectation mali 462 pas de dépréciation	reprise 162
fonds de commerce	**0**	2769	2 769	5000	5 000		PV 5000 > affectation mali 2769 pas de dépréciation	
	4 500	4 801	9 301	5 500	10 000	174	**Dépréciation du mali**	**1468**

AU 31/12/2005

	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/05	valeur 31/12/05	Depré mali		
terrain	**1 000**	1 108	2 108	0	1 000	1108	PV 0 < affectation mali 1108 dépréciation du mali pour 1108	
Immeuble	**2 500**	462	2 962	0	2 500	462	PV 0 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 462	
titres	**1 000**	462	1 462	500	1 500	0	PV 500 > affectation mali 462 pas de dépréciation	
fonds de commerce	**0**	2769	2 769	2500	2 500		PV 2500 < affectation mali 2769 dépréciation du mali pour	269
	4 500	4 801	9 301	3 000	7 500	1570	**Dépréciation du mali**	**269**

AU 31/12/2006

	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/06	valeur 31/12/06	Depré mali		
terrain	**1 000**	1 108	2 108	0	1 000	1108	PV 0 < affectation mali 1108 dépréciation du mali pour 1108	
Immeuble	**2 500**	462	2 962	0	2 500	462	PV 0 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 462	
titres	**1 000**	462	1 462	700	1 700	0	PV 500 > affectation mali 462 pas de dépréciation	
fonds de commerce	**0**	2769	2 769	3000	3 000	269	PV 3000 > affectation mali 2769 pas de dépréciation	reprise 269
	4 500	4 801	9 301	3 700	8 200	1839		

Hypothèse: le terrain et l'immeuble sont cédés, il convient de sortir leur quote part de mali soit 1108+462 1570

Reprise provision 269

Sortie 1570

AU 31/12/2007

	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/07	valeur 31/12/07	Depré mali		
terrain	**0**	0	0	0	0	0		
Immeuble	**0**	0	0	0	0	0		
titres	**1 000**	462	1 462	0	1 000	0	PV 0 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 462	
fonds de commerce	**0**	2769	2 769	2500	2 500	0	PV 2500 < affectation mali 2769 dépréciation du mali pour	269
	1 000	3 231	4 231	2 500	3 500	0	**Dépréciation du mali**	**731**

				Valeurs à la date de l'opération								
Identification du bien	Durée amt ans	Valeur brute	AMT DEPR	Valeur nette comptable	Valeur réelle	Plus value	Affectation mali	plus value réestimées 31/12/03	plus value réestimées 31/12/04	plus value réestimées 31/12/05	plus value réestimées 31/12/06	plus value réestimées 31/12/07
Actifs valorisés dans les comptes de l'absorbée												
terrain		1 000		**1 000**	2 200	1 200	1 108	1 200	0	0	0	0
Immeuble	30	5 000	2 500	**2 500**	3 000	500	462	450	0	0	0	0
titres		1 000		**1 000**	1 500	500	462	300	500	500	700	0
Actifs non valorisés dans les comptes de l'absorbée												
fonds de commerce		0		**0**	3 000	3 000	2 769	3 200	5000	2500	3000	2 500
		7 000	**2 500**	**4 500**	**9 700**	**5 200**	**4 800**	**5 150**	**5500**	***3000***	**3700**	**2500**

Deuxième méthode: Dépréciation par groupes d'actifs

AU 31/12/2003	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/03	valeur 31/12/03	
terrain	**1 000**	1 108	2 108	1 200	2 200	
Immeuble	**2 500**	462	2 962	450	2 950	PV 4 850 > affectation mali 4 339 pas de dépréciation
fonds de commerce	**0**	2769	2 769	3 200	3 200	
total groupe 1	**3 500**	**4 339**	**7 839**	**4 850**	**8 350**	
titres	**1 000**	462	1 462	300	1 300	PV 300 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 162
total groupe 2	1 000	462	1 462	300	1 300	**Dépréciation du mali** **162**
	3 500	4 339	7 839	4 850	8 350	

AU 31/12/2004	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/04	valeur 31/12/04	Depré mali	
terrain	**1 000**	1 108	2 108	0	1 000		
Immeuble	**2 500**	462	2 962	0	2 500		PV 5000 > affectation mali 4 339 pas de dépréciation
fonds de commerce	**0**	2769	2 769	5 000	5 000		
total groupe 1	**3 500**	**4 339**	**7 839**	**5 000**	**8 500**		
titres	**1 000**	462	1 462	500	1 500	162	PV 500 > affectation mali 462 pas de dépréciation
total groupe 2	1 000	462	1 462	500	1 500	162	**reprise dépréciation** ***162***
	3 500	4 339	7 839	5 000	8 500	0	

AU 31/12/2005	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/05	valeur 31/12/05	Depré mali	
terrain	**1 000**	1 108	2 108	0	1 000		
Immeuble	**2 500**	462	2 962	0	2 500		PV 2 500 < affectation mali 4 339 dépréciation du mali pour 1 839
fonds de commerce	**0**	2769	2 769	2 500	2 500		
total groupe 1	**3 500**	**4 339**	**7 839**	**2 500**	**6 000**		
titres	**1 000**	462	1 462	500	1 500	0	PV 500 > affectation mali 462 pas de dépréciation
total groupe 2	1 000	462	1 462	500	1 500	0	
	3 500	4 339	7 839	2 500	6 000	0	**Dépréciation du mali** **1 839**

AU 31/12/2006	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/06	valeur 31/12/06	Depré mali	
terrain	**1 000**	1 108	2 108	0	1 000		PV 3000 < affectation mali 4 339 dépréciation du mali pour 1 339
Immeuble	**2 500**	462	2 962	0	2 500		**reprise de 1839 -1339** **500**
fonds de commerce	**0**	2769	2 769	3 000	3 000		Hypothèse le terrain et l'immeuble sont cédés, il faut sortir 1108+462= 1570 du mali
total groupe 1	**3 500**	**4 339**	**7 839**	**3 000**	**6 500**	1839	et aucune provision n'est constatée car 3000>2769
titres	**1 000**	462	1 462	700	1 700	0	
total groupe 2	1 000	462	1 462	700	1 700	0	PV 700 > affectation mali 462 pas de dépréciation
	3 500	4 339	7 839	3 000	6 500	1 839	

AU 31/12/2007	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/07	valeur 31/12/07	Depré mali	
terrain	**0**	0	0	0	0		PV 2500 < affectation mali 2769 dépréciation du mali pour 269
Immeuble	**0**	0	0	0	0		**Dépréciation du mali** **269**
fonds de commerce	**0**	2769	2 769	2 500	2 500		
total groupe 1	**0**	**2 769**	**2 769**	**2 500**	**2 500**		
titres	**1 000**	462	1 462	0	1 000	0	PV 0 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 462
total groupe 2	1 000	462	1 462	0	1 000	0	ou constatation d'une sortie du mali pour 462 si les titres sont cédés
	0	2 769	2 769	2 500	2 500	0	**Dépréciation du mali** **462**
							total dépréciation **731**

LIVRE III : MODELES DE COMPTES ANNUELS

Titre VIII – Documents de synthèse

Chapitre I – Règles d'établissement et de présentation des comptes annuels

Art. 810-1
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.

Art. 810-2
La présentation du bilan et du compte de résultat est effectuée soit sous forme de tableau, soit sous forme de liste.

Art. 810-3
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 articles 821-1 à 832-13.
Chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

Art. 810-4
Les comptes annuels peuvent être présentés en négligeant les centimes.

Art. 810-5
Les informations requises déjà portées au bilan ou au compte de résultat n'ont pas à être reprises dans l'annexe.

Art. 810-6
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.

Art. 810-7
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.

Les modalités propres à chacun de ces systèmes sont décrites aux articles 821-1 à 822-4.
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.

Art. 810-8
L'annexe comporte les informations récapitulées aux articles 831-1 à 831-3 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 832-12 et 832-13.

Art. 810-9
Les personnes morales qui choisissent de présenter l'annexe de leurs comptes annuels selon un modèle abrégé utilisent le modèle défini à l'article 832-14.

Chapitre II – Modèles de comptes annuels : Bilan et comptes de résultat

Section 1 – Système de base

Sous-section 1 – Modèle de bilan en tableau

Art. 821-1

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.

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 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 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.

PASSIF (avant répartition)	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.

PASSIF (après répartition)	**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 Subventions d'investissement Provisions réglementées	**X**	**X**
Total I	**X**	**X**
PROVISIONS Provisions pour risques Provisions pour charges		
Total II	**X**	**X**
DETTES 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.

Sous-section 2 – Modèle de bilan en liste avant répartition

Art. 821-2

ACTIF	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.

ACTIF	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.

	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) **Excédent de l'actif sur les dettes à moins d'un an (VI - VII)**	**X** **X**	**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		
CAPITAUX PROPRES Capital [dont versé...] Primes d'émission, de fusion, d'apport,... Ecarts de réévaluation *(h)* Ecart d'équivalence *(i)* Réserves : Réserve légale Réserves statutaires ou contractuelles Réserves réglementées Autres Report à nouveau *(j)* Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] *(k)* Subventions d'investissement Provisions réglementées		
Total XI ou [VI - (VII + VIII + IX + X)]	**X**	**X**

(g) Dettes sur achats et prestations de services.
(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.

Sous-section 3 – Modèle de compte de résultat en tableau

Art. 821-3

CHARGES (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
Charges d'exploitation (1) :		
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**
Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun	**X**	**X**
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux 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, aux dépréciations et aux 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.

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 dont à l'exportation :	X	X
Production stockée (*b*)		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
Reprises sur provisions, dépréciations (et amortissements) et transferts de charges		
Autres produits		
Sous total B	X	X
Total I (A + B)	**X**	**X**
Quote-part 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 provisions, dépréciations et 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 provisions, dépréciations et 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 (-).

Sous-section 4 – Modèle de compte de résultat en liste (produits et charges hors taxes)

Art. 821-4

	Exercice N	**Exercice N-1**
Produits d'exploitation (1) :		
Ventes de marchandises		
Production vendue [biens et services] *(a)*		
Montant net du chiffre d'affaires dont à l'exportation :	**X**	**X**
Production stockée *(b)*		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
Reprises sur 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 aux 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.

	Exercice N	Exercice N-1
1. RESULTAT D'EXPLOITATION (I -II)		
Quote-part 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 provisions, dépréciations et transferts de charge		
Différences positives de change		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Total V	**X**	**X**
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux 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)		
3. RESULTAT COURANT avant impôts (I - II + III - IV + V - VI)		
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Reprises sur provisions et dépréciations et transferts de charges		
Total VII.	**X**	**X**
Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions		
Total VIII	**X**	**X**
4. RESULTAT EXCEPTIONNEL (VII – VIII)		
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

Sous-section 1 – Modèle de bilan avant répartition

Art. 822-1

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1	PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
	.Brut	Amort. 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 (2) Dont à plus d'un an (3) Dont comptes courants d'associés					(4) Dont réserves statutaires (5) Dont à plus de 5 ans 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.

Sous-section 2 – Modèle de bilan après répartition

Art. 822-2

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1	PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
	Brut	Amort. et dépréciatons (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		
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 (2) Dont à plus d'un an (3) Dont comptes courants d'associés					(4) Dont réserves statutaires (5) Dont à plus de 5 ans 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.

Sous-section 3 – Modèle de compte de résultat en tableau

Art. 822-3

Charges (hors taxes)	N	N-1	Produits (hors taxes)	N	N-1
Charges d'exploitation :			Produits d'exploitation :		
Achats de marchandises (*a*)			Ventes de marchandises		
Variation de stocks [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**
			dont à l'exportation		
Charges exceptionnelles (**II**)	X	X	Produits exceptionnels (2) (**II**)	X	X
Impôts sur les bénéfices (**III**)	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 * Y compris : - redevances de crédit-bail mobilier - redevances de crédit-bail immobilier	**X**	**X**	**TOTAL GENERAL**	**X**	**X**
(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 (-)

Sous-section 4 – Modèle de compte de résultat en liste

Art. 822-4

	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 – Système développé

Sous-section 1 – Modèle de bilan

Art. 823-1

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.

ACTIF (suite)	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
Ecarts 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 (avant répartition)	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.

PASSIF (après répartition)	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)*		
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 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		
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.

Sous-section 2 – Modèle de compte de résultat

Art. 823-2

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	X		
Dotations aux provisions	X		
Autres charges		X	X
Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun		X	X
Charges financières		X	X
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	X		
Intérêts et charges assimilées (2)	X		
Différences négatives de change	X		
Charges nettes sur cessions de VMP	X		

CHARGES (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Charges exceptionnelles		X	X
Sur opérations de gestion	X		
Sur opérations en capital :			
- valeurs comptables des éléments immobilisés et financiers cédés *(e)* - autres	X X		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions : - dotations aux provisions réglementées	 X		
- dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux autres provisions	X		
Participation des salariés aux résultats Impôts sur les bénéfices		X X	X X
Solde créditeur = bénéfice		X	X
TOTAL GENERAL		**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. (2) Dont intérêts concernant les entités liées.			

(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.
(e) A l'exception des valeurs mobilières de placement.

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 *dont à l'exportation : .....*	X		
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 provisions, dépréciations (et amortissements)		X	X
Transferts de charges		X	X
Autres produits		X	X
Quote-part 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 provisions et dépréciations et 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 provisions et dépréciations et transferts de charges exceptionnelles	X		
Solde débiteur = perte		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			

(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.
(c) A l'exception des valeurs mobilières de placement.

Chapitre III – Modèles de comptes annuels : Annexe

Section 1 – Contenu de l'annexe

Sous-section 1 – Règles et méthodes comptables

Art. 831-1
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, il est fait mention dans l'annexe de la méthode retenue et, si nécessaire, de sa justification.

4. En cas de changement de méthode ou de réglementation, justification de ce changement et effet 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.

Lorsque des changements de méthodes ont été effectués, des informations pro-forma des exercices antérieurs présentés sont établies, à des fins comparatives, suivant la nouvelle méthode.

Informations en annexe – Avis CNC n° 97-06 du 18 juin 1997 relatif aux changements comptables

Toutes les informations nécessaires à la compréhension du changement de méthode ou de réglementation sont fournies dans l'annexe, notamment sa justification et les effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents.

De même, toutes les informations nécessaires à la compréhension des changements d'estimations, des modalités d'application ou d'options fiscales sont fournies dans l'annexe.

La nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice doit être indiquée dans l'annexe. Si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, il convient d'indiquer pour cet exercice, les postes du bilan directement affectés et de présenter sous forme simplifiée le compte de résultat retraité. Les informations comparatives données dans l'annexe doivent être 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.

Sous-section 2 – Informations relatives aux opérations inscrites au bilan et au compte de résultat

Art. 831-2

L'annexe comporte les compléments d'informations suivants relatifs au bilan et au compte de résultat, dès lors qu'ils sont significatifs.

1. Elément 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.

2. Etat de l'actif immobilisé

L'annexe doit comporter pour chaque catégorie d'immobilisation, les informations suivantes dès qu'elles sont significatives :

- 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 ;
- 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.

- 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.

Contenu de l'annexe – Avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation

- *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 actifs donnés en garantie remis en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.*

- *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 actifs reçus en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.*

3. Etat des amortissements et dépréciations

I) 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 estimé 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.

II) 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 peut 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.

III) 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. Etat des provisions
Pour chaque catégorie de provision, 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.

Informations à porter en annexe – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs
S'ils présentent un caractère significatif, les sous-comptes à 4 chiffres du compte 15 constituent une catégorie de provision pour risques et charges

Coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site – Avis CU n° 2005-H du 6 décembre 2005 relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement d'enlèvement et de remise en état du site dans les comptes individuels
Informations requises concernant la provision pour coût de démantèlement :
- *Informations quantitatives prévues à l'article 831-2/4 : augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation*
- *Informations qualitatives : brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant ; indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties ; principales hypothèses retenues concernant des événements futurs; en cas d'actualisation des provisions, mention de l'hypothèse retenue en matière de taux d'actualisation ; montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de la créance qui a été comptabilisée pour ce remboursement attendu.*

Informations requises concernant les passifs éventuels prévus à l'article 831-2/4 précité
Rappel des informations requises concernant les immobilisations corporelles prévues à l'article 831-2/3

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.

À 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.

5. 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 ;
- mention de la part des produits de cession des immobilisations réévaluées, transférée à un compte distribuable immobilisation par immobilisation.

6. Etat 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.

7. Etat des échéances des créances et dettes à la clôture de l'exercice

8. Indication, pour chacun des postes relatifs aux dettes, de celles garanties par des sûretés réelles données

9. 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.

10. Indication sur les montants inscrits au poste « Fonds commercial » et sur les modalités de comptabilisation de leur dépréciation définitive ou non.

11. 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.

12. Coût 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).

13. 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 ;
- quote-part 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs liées à la législation fiscale et concernant :
- les immobilisations ;
- les actifs circulants.

18. Indication, même approximative, de la mesure dans laquelle le résultat a été affecté par des évaluations dérogatoires en vue d'obtenir des allègements fiscaux.

19. 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 17 ci-dessus des indications sont données.

20. Valeur estimative du portefeuille de titres immobilisés de l'activité de portefeuille par critères d'évaluation, variation de portefeuille. Cette information doit être présentée selon les formes les plus appropriées, et notamment au moyen des tableaux figurant sous l'article 832-7.

21. 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 :
- 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 ;
- Les indications sur le volume et la nature des instruments.

22. 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.

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 et 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.

23. 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.

24. 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.

Contrats à long terme – Avis CNC n°99-10 relatif aux contrats long terme

L'annexe décrit les modalités d'application des principes comptables, 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.*

S'agissant des contrats pour lesquels 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. L'annexe doit notamment décrire dans ce cas 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.

25. 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.

26. Pour les opérations de fusions et opérations assimilées, la société doit mentionner les informations prévues au Titre VII.

27. Informations relatives aux quotas d'émission de gaz à effet de serre et instruments assimilés
- Description du ou des modèles économiques retenus pour gérer et comptabiliser les quotas d'émission (modèle « Production », modèle « Négoce ») ;
- Estimation des émissions réalisées de gaz à effet de serre ;
- Hypothèses prises en compte pour l'évaluation du passif «quotas d'émission à acquérir » ;
- Toute information pertinente sur la gestion du risque CO2.

28. Informations relatives aux certificats d'économies d'énergie :
Description du ou des modèles économiques de gestion et de comptabilisation des certificats d'économies d'énergie (modèle « Économies d'énergie », modèle « Négoce »).

Art. 831-3
Outre les informations mentionnées aux articles 831-1 et 831-2, 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 ;
  - accompagnés 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'ils 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 aux comptes 502, que 2771 et 2772. Mention le cas échéant de la provision 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".

- Une liste des transactions significatives effectuées par la société avec des parties liées lorsque ces transactions n'ont pas été conclues aux conditions normales de marché. Cette liste comprend les informations suivantes : la désignation de la partie liée, la nature de la relation avec la partie liée, le montant des transactions réalisées avec la partie liée et toute autre information sur les transactions nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société. Les informations sur les différentes transactions peuvent être agrégées en fonction de leur nature, sauf lorsque des informations distinctes sont nécessaires pour comprendre les effets des transactions avec des parties liées sur la situation financière de la société.

Ces informations ne sont toutefois pas requises pour les transactions effectuées :
- par la société avec les filiales qu'elle détient en totalité ;
- entre sociétés sœurs détenues en totalité par une même société mère.

Sous-section 3 – Informations relatives aux opérations non inscrites au bilan

Art. 831-4

Les entités doivent également fournir en annexe une information relative aux engagements et aux opérations hors bilan dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité. Cette information porte sur les points suivants :

1. Engagements financiers donnés et reçus.

Sont notamment à mentionner les montants des engagements financiers suivants :
- les avals, cautionnements et garanties ;
- les créances cédées non échues (dont les effets de commerce escomptés non échus) ;
- les garanties d'actif et de passif ;
- les clauses de retour à meilleure fortune ;
- les engagements consentis à l'égard d'entités liées ;
- les engagements en matière de pensions ou d'indemnités assimilées ;
- les engagements assortis de sûretés réelles ;
- les engagements pris fermes sur titres de capital et non inscrits au bilan, ainsi que les engagements résultant de contrats qualifiés de « portage » ;
- les engagements consentis de manière conditionnelle.

Avis CNC n° 94-01 du 16 septembre 1994 relatif au traitement comptable des engagements financiers sur titres de capital

- ***Définition***

Le terme « portage » n'a pas de définition juridique. Il recouvre un ensemble d'opérations qui ont un point commun : un investisseur souscrit ou achète des titres d'une société avec la garantie que ces titres lui seront rachetés au terme d'une période déterminée à un prix fixé à l'avance. Les opérations de portage se distinguent des autres engagements financiers à terme car dans le cadre du portage le porteur s'engage à acquérir les titres au début du contrat et à les conserver durant toute la durée de celui-ci alors qu'en ce qui concerne les autres opérations à terme le « vendeur » s'engage seulement à livrer les titres à la date du contrat et non pas à les détenir pendant toute sa durée.

- ***Comptabilisation***

En ce qui concerne le bilan :

Considérant :

- *que l'article L. 123-12 du Code de commerce prévoit que « toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise » ;*
- *que toutefois le Code de commerce ne comporte pas de définition de patrimoine ;*
- *qu'en droit civil, celui-ci est défini par la doctrine comme l'ensemble des droits et des obligations d'une personne, appréciables en argent, envisagé comme formant une universalité de droit ;*
- *qu'en vertu de ces principes le contrat qui comporte des engagements fermes est générateur de droits et obligations dès sa signature et avant même le dénouement des opérations qu'il prévoit ; ces droits et obligations font partie du patrimoine de l'entreprise et devraient donc figurer en tant que tel à son bilan ;*

Mais considérant qu'en raison des difficultés que peut susciter la mise en œuvre du principe énoncé ci-dessus, la validité de la pratique consistant à tirer les conséquences comptables d'un contrat au moment de l'exécution de celui-ci et non dès sa signature a été reconnue ; qu'au surplus cette manière de procéder est dans certains cas prévue par les textes ; est d'avis qu'il n'y a pas lieu de considérer comme une obligation d'inscrire au bilan les droits et obligations prenant naissance dès la signature d'un contrat synallagmatique comportant des engagements financiers ; une telle inscription peut toutefois être valablement effectuée.

- *Au regard de l'annexe*

Considérant que le rôle de l'annexe est clairement établi par le fait qu'elle forme avec le bilan et le compte de résultat un tout indissociable et que c'est au regard de cet ensemble, dénommé comptes annuels, que sont appréciées les prescriptions de régularité, de sincérité et d'image fidèle prévues par les textes ;
Considérant par ailleurs que doit être relatée dans l'annexe toute information dès lors qu'elle revêt un caractère significatif ;
Est d'avis :
- *que les engagements financiers d'un montant significatif existant à la clôture de l'exercice et non-inscrits au bilan soient mentionnés dans l'annexe ;*
- *que la prise en compte de la confidentialité des affaires ne doit en aucun cas conduire à omettre l'information ; toutefois, dès lors qu'elles n'altèrent pas la qualité de l'information, des modalités peuvent être recherchées, par exemple par le regroupement sous une mention unique des engagements financiers de même nature, pour permettre le respect de cet impératif ;*

- *Conséquences à tirer au niveau du compte de résultat*

Considérant qu'en vertu de l'article L. 123-13 du Code de commerce qui impose d'affecter à l'exercice concerné les charges et produits qui s'y rapportent ;
Considérant qu'il y a lieu de rappeler que le traitement comptable doit être défini à partir de l'analyse du contrat et de souligner l'éventail de possibilités qui existent en matière d'engagements financiers ;
Est d'avis :
- *que la dépréciation éventuelle des titres faisant l'objet de l'engagement doit donner lieu à la constitution de provisions pour risques et charges chez le promettant s'il y a lieu ;*
- *que dans les conditions prévues par le Plan comptable général (cf. p. I-25 et II-5 et s.) les frais et charges de l'opération, notamment les frais financiers s'il y en a, doivent être inscrits au compte de résultat au titre de l'exercice auquel ils se rapportent ;*
- *que, s'il y a lieu, il en est de même pour les produits (cas des dividendes revenant au promettant).*

- *Conséquences sur le périmètre de consolidation*

Considérant qu'il y a toujours lieu de s'interroger sur la nécessité de comprendre dans le périmètre de consolidation la société dont les titres font l'objet de l'engagement et, éventuellement, sur le choix de la méthode à retenir ;
Considérant également que les règles générales de consolidation s'appliquent ;

Est d'avis, en conséquence, qu'il convient de rechercher quel est, entre le promettant et le porteur, le titulaire des droits relatifs au contrôle attachés aux titres considérés et d'en tirer les conclusions qui s'imposent ; en particulier si en ce qui le concerne la réponse est positive, il appartient au promettant de choisir la méthode de consolidation (mise en équivalence, intégration proportionnelle ou intégration globale) en fonction du pourcentage de participation et de contrôle effectif auquel lui donnent vocation les titres faisant l'objet de l'engagement et, s'il détient déjà d'autres titres de la société concernée, en ajoutant ces derniers à ceux relatifs à l'engagement.

2. 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 des montants relatifs :
- aux remises et/ou aux réductions obtenues ou accordées,
- aux engagements financiers futurs donnés ou reçus.

3. Engagements pris en matière de crédit-bail.
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.

Code monétaire et financier

Art. R. 313-14 - I. - Les sociétés commerciales qui recourent à des opérations de crédit-bail pour se procurer des biens d'équipement, des matériels ou des immeubles à usage professionnel et qui ne bénéficient pas du régime de présentation simplifiée, tel qu'il est prévu à l'article L. 123-16 du code de commerce et à l'article R. 123-200 du code de commerce, mentionnent dans l'annexe prévue à l'article L. 123-12 du même code les informations suivantes :
1° La valeur de ces biens au moment de la signature du contrat ;
2° Le montant des redevances afférentes à l'exercice ainsi que le montant cumulé des redevances des exercices précédents ;
3° Les dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos s'ils avaient été acquis par l'entreprise ainsi que le montant cumulé des amortissements qui auraient été effectués au titre des exercices précédents ;
4° L'évaluation à la date de clôture du bilan des redevances restant à payer ainsi que du prix d'achat résiduel de ces biens stipulé aux contrats.
Les informations prévues aux 1° à 4° sont ventilées selon les postes du bilan dont auraient relevé les biens en cause ; les informations prévues au 4° 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.
II. - Les autres personnes morales et les personnes physiques ayant la qualité de commerçants doivent, en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier et les opérations de crédit-bail immobilier :
1° Faire apparaître séparément, dans leur compte de résultat, les loyers correspondant à l'exécution des contrats relatifs aux opérations précitées ;
2° Evaluer dans l'annexe et à la date de clôture du bilan le montant total des redevances leur restant
à supporter en exécution des obligations stipulées dans un ou plusieurs contrats de crédit-bail.

4. Engagements relatifs aux quotas de CO2
Les quotas étant alloués pour des périodes d'affectation pluriannuelles, puis délivrés aux entreprises par tranches annuelles, les entreprises doivent faire apparaître en « Engagements reçus » la partie des quotas restant à recevoir au titre de la période d'affectation en cours.

5. Certificats de valeurs garanties, de bons de cession de valeur garantie et instruments assimilés.

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.

6. 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.

7. 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.

8. Actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation.

- Chez le constituant :

- 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.

- Chez le bénéficiaire :

- 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.

9. Contrats de fiducie.

a) Informations à mentionner dans l'annexe du constituant

- Le ou les contrats de fiducie conclus en précisant :

- L'objet et la durée du ou des contrat(s) ;
- L'identité du ou des autres constituant(s) et du fiduciaire ;
- Les principaux termes du contrat avec notamment les modalités particulières de prise en charge des passifs (référence au 2ème alinéa de l'article 2025 du code civil) et les dispositions contractuelles relatives aux transferts de trésorerie de la fiducie vers le constituant.

- La nature des actifs et des passifs transférés ou à transférer en précisant :

- La valeur brute, les amortissements, les dépréciations, la valeur nette comptable ;
- Les modalités d'évaluation retenues lors du transfert ;
- En cas d'évaluation à la valeur vénale, les modalités de détermination de cette valeur.
- Si le constituant n'est pas le bénéficiaire de tout ou partie des droits, les informations sur l'identité du ou des bénéficiaire(s) et la nature des droits et obligations transférés ou à transférer.
- Tableau des variations des comptes «2661 - Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie» et «162 - Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie» détaillées par contrat.
- Les modalités d'affectation du résultat de chaque contrat.

b) Informations à mentionner dans l'annexe du fiduciaire

- Liste et nature des contrats de fiducie conclus et des comptabilités autonomes établies en tant que fiduciaire.
- Pour chaque contrat, indiquer si le contrat prévoit de mettre, en cas d'insuffisance d'actif, tout ou partie à la charge du fiduciaire (C. civ. art. 2025 al. 2).

c) Informations à mentionner dans l'annexe du bénéficiaire quand il n'est pas le constituant
- Le ou les contrat(s) de fiducie conclu(s) en précisant :
- L'objet et la durée du ou des contrat(s) ;
- L'identité du ou des constituant(s) et du fiduciaire ;
- La nature des actifs et des passifs transférés ou à transférer par le(s) constituant(s) dans la fiducie.
- La nature de la contrepartie attribuée au(x) constituant(s).
- La nature des droits ou obligations revenant au bénéficiaire.

10. Autres opérations non inscrites au bilan
Outre les éléments ci-dessus, les sociétés doivent fournir en annexe une information relative aux autres opérations non inscrites au bilan.
Constitue une opération non inscrite au bilan toute transaction ou tout accord entre une société et une ou plusieurs autres entités, même non constituées en sociétés, qui présentent des risques et des avantages significatifs pour une société non traduits au bilan et dont la connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société.
Les notions de risques et avantages pour la société doivent être appréciés selon les critères suivants :
- la société supporte des risques relatifs à une opération lorsqu'elle est potentiellement exposée à une sortie de ressources liée à l'opération ;
- la société a la capacité de bénéficier d'avantages lorsqu'elle a droit directement ou indirectement aux flux de ressources positives générés par l'opération.

Dès lors que l'opération est susceptible d'avoir un impact significatif sur la situation financière de la société, une information est fournie comportant :
- une description de la nature et des objectifs de l'opération ;
- l'indication du montant des risques et avantages attendus de l'opération sur toute la durée de l'accord ;
- l'indication des garanties données dans le cadre de l'opération ;
- toute autre information utile à la bonne compréhension de l'opération.

Art. 831-5
I- Lorsque les souscriptions à des titres de capital ou donnant accès au capital des sociétés mentionnées au 3° du I de l'article 885-0 V bis et au 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du code général des impôts sont effectuées après la date d'entrée en vigueur du décret n° 2011-924 du 1er août 2011, soit à compter du 4 août 2011, et avant la date d'entrée en vigueur du I de l'article 3 du décret n° 2012-465 du 12 avril 2012, soit avant le 1er avril 2012, ces dites sociétés mentionnent dans l'annexe de leurs comptes annuels les informations suivantes présentées sous forme de tableau :
- figurent, par ligne, les éléments suivants :
  a) un rappel du taux de frais annuel moyen gestionnaire et distributeur maximum mentionné au 5° du I de l'article D. 214-80-3 du code monétaire et financier dans sa version en vigueur à la date de la souscription ;
  b) le taux de frais annuel moyen réellement constaté, présenté ligne par ligne pour chaque exercice écoulé depuis l'exercice au cours duquel a eu lieu la souscription mentionnée à l'article D. 214-80 du code monétaire et financier dans sa version en vigueur à la date de la souscription ;
  c) le taux de frais annuel moyen réellement constaté, en moyenne non actualisée, sur la durée écoulée depuis cet exercice de souscription.
- figurent, par colonne, les éléments suivants :
  a) chacune des catégories agrégées mentionnées à l'article D. 214-80-2 du code monétaire et financier dans sa version en vigueur à la date de la souscription ;
  b) le total de taux de frais annuel moyen pour l'ensemble des catégories prévues au a) ci-dessus.

II - Lorsque les souscriptions à des titres de capital ou donnant accès au capital des sociétés mentionnées au 3° du I de l'article 885-0 V bis et au 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du code général des impôts sont effectuées après la date d'entrée en vigueur du I de l'article 3 du décret n° 2012-465, soit à compter du 1er avril 2012, ces dites sociétés mentionnent dans l'annexe de leurs comptes annuels les informations suivantes présentées sous forme de tableau :

- figurent, par ligne, les éléments suivants :
  a) un rappel du taux maximal de frais annuel moyen gestionnaire et distributeur mentionné au 5° du I de l'article D. 214-80-2 du code monétaire et financier ;
  b) le taux de frais annuel moyen réellement constaté, présenté ligne par ligne pour chaque exercice écoulé depuis l'exercice au cours duquel a eu lieu la souscription mentionnée à l'article D. 214-80 du code monétaire et financier ;
  c) le taux de frais annuel moyen réellement constaté, en moyenne non actualisée, sur la durée écoulée depuis cet exercice de souscription.
- figurent, par colonne, les éléments suivants :
  a) chacune des catégories agrégées mentionnées à l'article D. 214-80-1 du code monétaire et financier ;
  b) le total de taux de frais annuel moyen pour l'ensemble des catégories prévues au a) ci dessus. »

Décret n° 2012-465 relatif à l'encadrement et à la transparence des frais et commissions prélevés directement ou indirectement par les fonds et sociétés mentionnés aux articles 199 terdecies-0 A et 885-0 V bis du code général des impôts

Art. 3 - Les fonds mentionnés à l'article 1er [les fonds communs de placement mentionnés au 1 du VI, au VI bis et au VI ter de l'article 199 terdecies-0 A du code général des impôts ainsi qu'au 1 du III de l'article 885-0 V bis du même code] et agréés avant la date d'entrée en vigueur de cet article demeurent soumis aux dispositions des articles D. 214-80 à D.214-80-11 du code monétaire et financier dans leur rédaction en vigueur à la date d'agrément.
Lorsque les souscriptions à des titres de capital ou donnant accès au capital de sociétés mentionnées à l'article 2 [les sociétés mentionnées au 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A ainsi qu'au 3° du I de l'article 885-0 V bis du code général des impôts] sont effectuées avant la date d'entrée en vigueur de cet article, les dispositions de l'article 299 octies A du code général des impôts s'appliquent dans sa rédaction en vigueur à la date de souscription.

Code monétaire et financier

Art. D. 214-80 - Le prélèvement de frais et commissions supportés par les souscripteurs des parts de fonds communs de placement mentionnés au 1 du VI, au VI bis et au VI ter de l'article 199 terdecies-0 A du code général des impôts ainsi qu'au 1 du III de l'article 885-0 V bis du même code est autorisé sous réserve du respect des conditions suivantes :
1° Le document d'information clé pour l'investisseur décrit les prestations que rémunèrent ces frais et commissions. Ces frais et commissions sont répartis, par type, dans les catégories agrégées mentionnées à l'article D. 214-80-1 du présent code. Ce document identifie les frais et commissions de commercialisation et de placement de manière clairement séparée des frais et commissions de gestion prélevés par les fonds mentionnés au présent article ;
2° Ces frais et commissions sont consentis par le souscripteur selon les modalités prévues à l'article D. 214-80-2 ;
3° Le total des frais et commissions de commercialisation et de placement, calculé en moyenne annuelle non actualisée sur la durée de vie du fonds, y compris ses éventuelles prorogations, n'excède pas un pourcentage, dénommé " taux maximal de frais annuel moyen distributeur ", du montant des souscriptions initiales totales. Ce montant est calculé selon des modalités précisées par arrêté du ministre chargé de l'économie. Le respect de ce plafond s'apprécie également sur la durée de vie du fonds, y compris ses éventuelles prorogations ;
4° Le total des frais et commissions de commercialisation, de placement et de gestion, calculé en moyenne annuelle non actualisée sur la durée de vie du fonds, y compris ses éventuelles prorogations, n'excède pas un pourcentage, dénommé " taux maximal de frais annuel moyen gestionnaire et distributeur ", du montant des souscriptions initiales totales, fixé par la société de gestion. Le respect de ce plafond s'apprécie également sur la durée de vie du fonds, y compris ses éventuelles prorogations ;
5° Pour chaque type de frais et commissions mentionné à l'article D. 214-80-1, le total des frais et commissions, calculé en moyenne annuelle non actualisée, n'excède pas un pourcentage, dénommé " taux maximal de frais annuel moyen par type ", du montant des souscriptions initiales totales, fixé par la société de gestion.

Art. D. 214-80-1 - Les frais et commissions prélevés en vue de la gestion, de la commercialisation et du placement des fonds mentionnés à l'article D. 214-80 sont répartis, selon les types définis par l'Autorité des marchés financiers, au sein des catégories agrégées suivantes :
1° Droits d'entrée et de sortie ;
2° Frais récurrents de gestion et de fonctionnement comprenant, le cas échéant, les frais et commissions prélevés directement ou indirectement auprès des entreprises cibles des investissements. Un arrêté du ministre chargé de l'économie précise les types de frais et commissions entrant nécessairement dans cette catégorie ;

3° Frais de constitution ;
4° Frais de fonctionnement non récurrents liés à l'acquisition, au suivi et à la cession des participations ;
5° Frais de gestion indirects.
Au sein de chaque catégorie agrégée mentionnée au présent article, un même type de frais et commissions concerne exclusivement soit des frais et commissions de gestion, soit des frais et commissions de commercialisation et de placement.

Art. D. 214-80-2 - I. Le bulletin de souscription rédigé en vue de la commercialisation des parts des fonds mentionnés au 1 du VI, au VI bis et au VI ter de l'article 199 terdecies-0 A du code général des impôts ainsi qu'au 1 du III de l'article 885-0 V bis du même code comporte notamment les éléments suivants, sous forme de tableau :
1° Le montant total du versement initial effectivement versé, y compris les droits d'entrée, exprimé en euros ;
2° Le pourcentage maximal de la souscription dans le fonds, susceptible d'être prélevé lors de la souscription, correspondant à des droits d'entrée. Ce pourcentage maximal, défini avant la constitution du fonds, est identique pour l'ensemble des souscripteurs d'un même fonds ;
3° Le montant des droits d'entrée effectivement prélevé lors de la souscription ;
4° Le nombre maximal d'années pendant lesquelles des frais et commissions de commercialisation et de placement peuvent être prélevés ;
5° Le taux maximal de frais annuel moyen gestionnaire et distributeur, mentionné au 4° de l'article D. 214-80 ;
6° Le taux maximal de frais annuel moyen distributeur mentionné au 3° de l'article D. 214-80.
II. Si le règlement du fonds mentionné à l'article D. 214-80 prévoit que les parts de ce fonds peuvent donner lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits de ce fonds, le document d'information clé pour l'investisseur comporte les éléments suivants :
1° Le pourcentage des produits et plus-values nets de charges du fonds attribué à ces parts dotées de droits différenciés dès lors que le nominal des parts ordinaires aura été remboursé au souscripteur ;
2° Le pourcentage minimal du montant des souscriptions initiales totales dans le fonds, selon des modalités définies par arrêté du ministre chargé de l'économie, que les titulaires de parts dotées de droits différenciés doivent souscrire pour bénéficier du pourcentage mentionné au 1° ;
3° Lorsqu'elles sont prévues, les conditions de rentabilité du fonds qui doivent être réunies pour que les titulaires de parts dotées de droits différenciés puissent bénéficier du pourcentage mentionné au 1.
III. Avant la mention manuscrite " Lu et approuvé " dans le bulletin de souscription aux parts ordinaires des fonds mentionnés à l'article D. 214-80, le souscripteur confirme qu'il a pris connaissance des frais de commercialisation, de placement et de gestion susceptibles d'être appliqués et consent à ce que ces frais soient prélevés, dans la limite de la durée maximale mentionnée au 4° du I du présent article et des taux maximaux mentionnés aux 5° et 6° de ce même I.
Il est également précisé, dans le bulletin de souscription, avant la mention manuscrite " Lu et approuvé ", que les droits d'entrée sont négociables par le souscripteur auprès du distributeur.

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

Sous-section 1 – Système de base

Art. 832-1

Tableau des immobilisations
I. Cadre général

Situations et mouvements (b) / Rubriques (a)	A Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	B Augmentations	C Diminutions	D Valeur brute à la clôture 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) ——————>

	Ventilation des augmentations				
	Virements		Entrées		
Augmentations de l'exercice	De poste à poste	Provenant de l'actif circulant	Acquisitions	Apports	Créations

2 - Développement de la colonne C (diminutions) ——————>

	Ventilation des diminutions				
	Virements		Sorties		
Diminutions de l'exercice	De poste à poste	A destination de l'actif circulant	Cessions	Scissions	Mises hors service

Art. 832-2

Tableau des amortissements

I. Cadre général

Situations et mouvements (*b*) / **Rubriques (*a*)**	**A**	**B**	**C**	**D**
	Amortissements cumulés au début de l'exercice	**Augmentations : dotations de l'exercice**	**Diminutions d'amortissements de l'exercice**	**Amortissements cumulés 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) ——————————>

2 - Développement de la colonne C (diminutions) ——————————>

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

Diminutions de l'exercice	Ventilation des diminutions		
	Éléments transférés à l'actif circulant	Éléments cédés	Éléments mis hors service

Art. 832-3

Tableau des dépréciations

	Situations et mouvements (b)			
	A	**B**	**C**	**D**
Rubriques (a)	**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				
Stocks				
Créances				
Immobilisations financières				
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).

Art. 832-4

Tableau des provisions
I. Cadre général

	Situations et mouvements (*b*)			
	A	**B**	**C**	**D**
Rubriques (*a*)	**Provisions au début de l'exercice**	**Augmentations : dotations de l'exercice**	**Diminutions reprises de l'exercice**	**Provisions à la fin de l'exercice (*c*)**
Provisions réglementées				
Provisions pour risques				
Provisions pour charges				
TOTAL				

(a) A développer si nécessaire (le cas échéant, 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

II. Aménagement du cadre général

1 - Développement de la colonne B (augmentations) ——————————>

	Ventilation des dotations		
Dotations de l'exercice	Exploitation	Financier	Exceptionnel

2 - Développement de la colonne C (diminutions) ——————————>

	Ventilation des reprises		
Reprises de l'exercice	Exploitation	Financier	Exceptionnel

Art. 832-5

Etat des échéances des créances et des dettes
à la clôture 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

Art. 832-6

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 (7) (8)		Prêts et avances consentis par la société et non encore remboursés (7) (9)	Montant des cautions et avals donnés par la société (7)	Chiffre d'affaires hors taxes du dernier exercice écoulé (7) (10)	Résultats (bénéfice ou perte du dernier exercice clos) (7) (10)	Dividendes encaissés par la société au cours de l'exercice (7)	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.

(7) En euros.

(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.

Art. 832-7

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

Valeur du portefeuille / Mouvements de l'exercice	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

Art. 832-8

Tableau des soldes intermédiaires de gestion

Produits (Colonne 1)		**Charges (Colonne 2)**		**Soldes intermédiaires (Col. 1 – Col. 2)**	**N**	**N-1**
Ventes de marchandises		Coût d'achat des marchandises vendues		• Marge commerciale		
Production vendue						
Production stockée		ou Déstockage de production*(a)*				
Production immobilisée						
Total		**Total**		• Production de l'exercice		
• Production de l'exercice		Consommation de l'exercice en provenance de tiers **Total**				
• Marge commerciale						
Total				• Valeur ajoutée		
• Valeur ajoutée		Impôt, taxes et versements assimilés *(b)*				
Subventions d'exploitation		Charges de personnel		• Excédent brut (ou insuffisance brute) d'exploitation		
Total		**Total**				
• Excédent brut d'exploitation		• ou Insuffisance brute d'exploitation				
Reprises sur charges et transferts de charges		Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions				
Autres produits		Autres charges				
Total		**Total**		• Résultat d'exploitation (bénéfice ou perte)		
• Résultat d'exploitation		• ou Résultat d'exploitation				
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun		Quote-part de résultat sur opérations faites en commun				

Produits financiers		Charges financières		• Résultat courant avant impôts (bénéfice ou perte)		
Total		**Total**				
Produits exceptionnels		Charges exceptionnelles		• Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte)		
• Résultat courant avant impôts		• ou Résultat courant avant impôts				
Résultat exceptionnel		• ou Résultat exceptionnel				
		Participation des salariés Impôts sur les bénéfices				
Total		**Total**		• Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) *(c)*		
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.

Art. 832-9

Détermination de la capacité d'autofinancement
(à partir des postes du compte de résultat)

Excédent brut d'exploitation (ou insuffisance brute d'exploitation)
+ Transferts de charges (d'exploitation)
+ Autres produits (d'exploitation)
- Autres charges (d'exploitation)
± Quote-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 provisions et dépréciations.
(b) Sauf dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions financiers.
(c) Sauf : - produits des cessions d'immobilisations ;
- quote-parts des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice ;
- reprises sur provisions et dépréciations exceptionnelles.
(d) Sauf : - valeur comptable des immobilisations cédées ;
- dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions exceptionnels.

Art. 832-10

Modèle 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 : Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières Charges à répartir sur plusieurs exercices (*a*) Réduction des capitaux propres (réduction de capital, retraits) Remboursements des dettes financières (*b*)			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 (*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

Modèle 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 ou Dégagement net de fonds de roulement dans l'exercice			- X + X	- 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.

Art. 832-11

Modèle 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**)	+	+
ou		
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.

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.

Art. 832-12

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 ;
10. La liste des transactions significatives effectuées par la société avec des parties liées et qui n'ont pas été conclues aux conditions normales du marché.
Toutefois, les sociétés anonymes qui adoptent une présentation simplifiée mentionnent dans l'annexe la liste des transactions effectuées entre, d'une part, la société et ses principaux actionnaires et, d'autre part, la société et les membres de ses organes d'administration et de surveillance, lorsque ces transactions n'ont pas été conclues aux conditions normales de marché. Cette liste comprend les informations suivantes : la désignation du tiers concerné, la nature de la relation avec le tiers concerné, le montant des transactions réalisées avec le tiers concerné et toute autre information sur les transactions nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société. Les informations sur les différentes transactions peuvent être agrégées en fonction de leur nature, sauf lorsque des informations distinctes sont nécessaires pour comprendre les effets des transactions avec des parties liées sur la situation financière de la société ;
11. L'impact financier des opérations non inscrites au bilan.

Art. 832-13
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 ;
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 de 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 ;
18. La liste des transactions effectuées par la société avec des parties liées et qui n'ont pas été conclues aux conditions normales du marché ;
19. Les informations sur les opérations non inscrites au bilan.

Art. 832-14
Le modèle abrégé de l'annexe des comptes annuels des personnes morales comporte toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale et financière ainsi que sur le résultat de l'entreprise, et comprend au moins les informations suivantes présentées en règle générale sous la forme de tableaux :

- l'identification de l'entité reprenant notamment le nom (raison sociale), l'adresse et le secteur d'activité ;
- l'application par l'entité du présent règlement ;
- les modes d'évaluation appliqués aux divers postes des comptes annuels ainsi que les méthodes de calcul des amortissements ;
- les mouvements des postes des comptes relatifs aux immobilisations, aux amortissements, aux provisions et dépréciations ;
- un état des échéances des créances et des dettes ;
- le montant des engagements financiers notamment les engagements de retraite et indemnités assimilées, les engagements de crédit-bail, ainsi que les garanties reçues et/ou données ;
- toute information significative nécessaire à la bonne compréhension des comptes annuels (notamment celles relatives aux changements de méthodes comptables, aux événements postérieurs à la clôture et aux passifs éventuels).

- **Tableau des méthodes comptables appliquées**

Postes (a)		**Méthode d'évaluation ou de calcul (a)**
Coût d'entrée des immobilisations	• **Incorporelles/Corporelles** • **Financières**	**Frais d'acquisition : ○Charges □ ○Immobilisations** **Frais d'acquisition : ○Charges □○Immobilisations**
Amortissements des immobilisations corporelles		□ ○ **Amortissement linéaire** □ ○ **Amortissement dégressif fiscal** □ ○ **Autre (à préciser)**
Evaluation des stocks		□ ○ **Coût moyen unitaire pondéré (CUMP)** □ ○ **Premier entré, premier sorti (PEPS-FIFO)**
Contrats à long terme et travaux en cours		□○ **Reconnaissance du chiffre d'affaires à l'avancement** □○ **Reconnaissance du chiffre d'affaires à l'achèvement**
Engagements de retraite et indemnités assimilées		□○ **Provisions (Passif)** □○ **Information en annexe**

(a) A développer si nécessaire ou à supprimer si non applicable

- **Immobilisations : rapprochements entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture, et variation des entrées et des sorties ou mises au rebut de l'exercice**

Immobilisations	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Fonds commercial				
Autres immobilisations incorporelles				
Total immobilisations incorporelles (I)				
Terrains				
Constructions				
Installations techniques matériels et outillages industriels				
Installations générales agencements divers				
Matériel de transport				
Autres immobilisations corporelles				
Total immobilisations corporelles (II)				
Immobilisations financières (III)				
Total général (I + II + III)				

- **Amortissements : rapprochements par catégorie d'immobilisations entre les valeurs comptables cumulées à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, et indication des augmentations et diminutions de l'exercice**

Amortissements	Durée (a)	Montant cumulé à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant cumulé à la clôture de l'exercice
Fonds commercial					
Autres immobilisations incorporelles					
Total immobilisations incorporelles (I)					
Terrains					
Constructions					
Installations techniques matériels et outillages industriels					
Installations générales agencements divers					
Matériel de transport					
Autres immobilisations corporelles					
Total immobilisations corporelles (II)					
Total général (I + II)					

(a) Durée exprimée en nombre d'années. Indiquer, le cas échéant, la fourchette des durées retenues.

- **Dépréciations : rapprochements par catégorie d'actifs entre les valeurs comptables cumulées à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, et indication des augmentations et diminutions de l'exercice**

Dépréciations	Montant cumulé à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant cumulé à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Stocks et en cours				
Clients et comptes rattachés				
Autres actifs				
Total général				

- **Provisions : variations pour chaque catégorie de provisions des montants cumulés à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, et indication des augmentations et diminutions de l'exercice**

Provisions	Montant cumulé à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant cumulé à la clôture de l'exercice
Amortissements dérogatoires				
Autres provisions réglementées				
Provisions pour risques (a)				
Autres provisions (a)				

(a) Ces rubriques doivent être développées dans la mesure où celles-ci sont d'une importance particulièrement significative (le cas échéant mettre en évidence, entre autres, les provisions pour retraites et obligations similaires, les provisions pour gros entretiens et grandes révisions, les provisions pour litiges, etc.)

- **Etat des échéances des créances et dettes à la clôture de l'exercice**

Créances	Montant brut	Echéance à un an au plus	Echéance à plus d'un an	
Créances de l'actif immobilisé				
Créances de l'actif circulant				
Charges constatées d'avance				
Dettes	**Montant brut**	**Echéance à un an au plus**	**Echéance à plus d'un an et cinq ans au plus**	**Echéance à plus de cinq ans**
Emprunts et dettes assimilées				
Fournisseurs et comptes rattachés				
Autres dettes				
Produits constatés d'avance				

- **Tableau des engagements financiers**

Nature de l'engagement (a)	Montant de l'engagement restant à la clôture de l'exercice
Contrat(s) de crédit-bail	
Retraites et indemnités assimilées	
Sûretés reçues (b)	
Sûretés données (b)	
Effets de commerce escomptés non échus cessions de créances Dailly, affacturage	

(a) A développer si nécessaire

(b) Ces rubriques doivent être développées dans la mesure où celles-ci sont particulièrement significatives (le cas échéant mettre en évidence, en autres, les hypothèques, les nantissements, les cautions, les avals, etc.)

- **Tableau des autres opérations non inscrites au bilan à détailler par nature en indiquant l'objectif commercial (articles 831-4/10 et 832-12/11)**

Opérations non inscrites au bilan (détail par nature)	Objectif commercial (description de l'objectif commercial)
Contrats de location de longue durée	

Les sociétés anonymes doivent en outre indiquer les informations sur les transactions conclues avec les principaux actionnaires ou les membres de ses organes d'administration et de surveillance lorsque ces transactions sont significatives et qu'elles n'ont pas été conclues à des conditions normales de marché. Les informations à indiquer sont visées à aux articles 832-12/10 et 832-13/18.

Chapitre IV – Comptes intermédiaires

Recommandation CNC n° 99.R.01 du 18 mars 1999 relative aux comptes intermédiaires

Objectif

La publication de comptes intermédiaires fiables est un élément important d'une bonne information financière. Elle permet aux investisseurs, aux créanciers et autres utilisateurs de l'information de mieux appréhender la capacité de l'entreprise à engendrer des flux de trésorerie et de juger de sa situation financière.

Le présent texte recommande aux entreprises qui établissent des comptes intermédiaires de préparer un jeu complet de comptes et d'appliquer les principes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation définis ci-après.

Champ d'application

1. Les entreprises publient des comptes intermédiaires soit parce qu'un texte législatif ou réglementaire ou les y contraint, soit volontairement.

La présente recommandation ne précise pas les catégories d'entreprises qui doivent publier des comptes intermédiaires ; elle n'indique pas non plus la fréquence ni le délai dans lequel ces comptes doivent être établis.

Elle fixe un certain nombre de règles comptables applicables lorsque des comptes intermédiaires sont publiés. Ces règles pourront être appliquées aux arrêtés effectués à l'occasion de situations ou d'événements particuliers, sous réserve de dispositions contractuelles contraires.
La présente recommandation s'applique dans son intégralité aux entreprises industrielles et commerciales; elle s'applique également aux établissements de crédit, aux compagnies financières, aux entreprises d'investissement, aux entreprises d'assurance, mutuelles et institutions de prévoyance, en tenant compte des dispositions spécifiques qui leur sont applicables. Pour les entreprises de ces secteurs, certaines modalités d'application devront être précisées. Entre-temps, ces entreprises appliquent les lignes directrices de cette recommandation.

Contenu des comptes intermédiaires

Principes généraux

2. Le présent texte recommande aux entreprises qui publient des comptes intermédiaires de préparer les mêmes états de synthèse que ceux établis à la clôture de l'exercice.
Un jeu complet de comptes intègre :
(a) un bilan ;
(b) un compte de résultat ;
(c) un tableau indiquant les variations des capitaux propres ;
(d) un tableau des flux de trésorerie ; et
(e) une annexe.

Ces comptes peuvent être résumés et l'annexe peut ne comporter qu'une sélection de notes annexes telle que définie aux paragraphes 7 et 8.

3. Pour assurer la comparabilité, les comptes intermédiaires comportent :
(a) le bilan à la fin de la période intermédiaire concernée et le bilan à la date de clôture de l'exercice précédent ;
(b) le compte de résultat cumulé du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, le compte de résultat pour la même période de l'exercice précédent, ainsi que le compte de résultat de l'exercice précédent.
(c) le tableau des variations de capitaux propres cumulées du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des variations de capitaux propres de l'exercice précédent ; et
(d) un tableau des flux de trésorerie cumulés du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des flux de l'exercice précédent.

4. Un jeu de comptes intermédiaires résumés comporte au minimum chacun des sous-totaux prévus par les règles applicables aux états de synthèse de l'exercice. Il présente également les postes dont l'omission aurait pour effet de fausser la bonne compréhension des comptes intermédiaires résumés.

5. Les comptes intermédiaires sont établis sur une base consolidée si les comptes de l'exercice les plus récents de l'entreprise étaient des comptes consolidés.

6. Si le résultat par action est publié dans les comptes de l'exercice, il l'est également dans les comptes intermédiaires.

Notes annexes

7. Les comptes intermédiaires sont destinés à actualiser les informations fournies dans les comptes de l'exercice les plus récents. Ils retracent essentiellement les activités et les événements de la période et ne reproduisent pas les informations déjà publiées précédemment. A la fin d'une période intermédiaire, il est

plus utile, pour comprendre l'évolution de la situation financière et des performances de l'entreprise, d'expliquer les événements et les transactions survenus depuis la publication des derniers comptes de l'exercice que de procéder à une simple mise à jour d'informations qui figuraient déjà dans l'annexe des comptes de l'exercice.

8. L'annexe des comptes intermédiaires doit comporter au minimum les informations relatives aux transactions et événements qui se révèlent importants pour la compréhension des comptes intermédiaires et qui ne sont pas publiés par ailleurs, et notamment :
(a) une déclaration indiquant que les méthodes comptables et les modalités de calcul adoptées dans les comptes intermédiaires sont identiques à celles utilisées dans les comptes de l'exercice les plus récents ou, si ces méthodes ou modalités ont changé, une description de la nature de ces changements et de leur incidence ;
(b) une description des aménagements retenus pour l'établissement des comptes intermédiaires ;
(c) la nature et le montant des éléments exceptionnels du fait de leur importance ou de leur incidence, affectant l'actif, le passif, les capitaux propres, le résultat net ou les flux de trésorerie ;
(d) la nature et le montant des modifications affectant les estimations ayant été utilisées au cours de l'exercice ou de l'exercice précédent, si ces modifications ont un impact significatif sur la période intermédiaire en cours ;
(e) les émissions, rachats et remboursements de titres d'emprunt et de capitaux propres ;
(f) pour les entreprises qui ont l'obligation de publier une information sectorielle : le chiffre d'affaires et le résultat pour la période intermédiaire en retenant l'un des soldes intermédiaires qui apparaît distinctement dans les comptes, selon le mode de segmentation principal retenu par l'entreprise dans ses derniers comptes de l'exercice ;
(g) les événements significatifs postérieurs à la fin de la période intermédiaire qui n'ont pas été pris en considération pour l'établissement des comptes intermédiaires ;
(h) l'incidence des changements qui ont affecté le périmètre des activités de l'entreprise au cours de la période intermédiaire, notamment les regroupements d'entreprises, l'acquisition ou la cession de filiales et de participations, les restructurations et décisions d'abandon d'activités ;
(i) les changements ayant affecté les engagements depuis la date de clôture des derniers comptes de l'exercice ;
(j) une information sur les transactions avec les parties liées ; et
(k) une indication sur le caractère saisonnier ou cyclique des activités.

Importance significative

9. Le seuil de signification doit être apprécié par rapport aux chiffres des comptes intermédiaires, que ce soit pour la présentation, la prise en compte, l'évaluation ou l'indication en annexe d'informations financières.

Règles d'évaluation

Adoption de méthodes comptables identiques à celles utilisées dans les comptes de l'exercice

10. Dans ses comptes intermédiaires, une entreprise doit appliquer, sous réserve d'aménagements, les même méthodes comptables que celles utilisées dans ses comptes de l'exercice les plus récents, sauf en cas de changements de méthodes comptables postérieurs à la date de dernière clôture, qui seront reflétés dans les comptes de l'exercice suivants.

11. Les coûts qui, de par leur nature, ne constitueraient pas des actifs à la clôture de l'exercice, ne constitueront pas non plus des actifs à la date d'établissement des comptes intermédiaires. Les tests de reconnaissance d'actif et de dépréciation de valeur s'appliquent de manière similaire aux dates intermédiaires et à la clôture de l'exercice. Un passif n'est enregistré à la date d'établissement des

comptes intermédiaires que s'il correspond à une obligation existant à cette date, de la même façon qu'un passif représente une obligation à la date de clôture des comptes de l'exercice.

12. Le fait d'exiger qu'une entreprise utilise dans ses comptes intermédiaires les mêmes méthodes comptables que pour ses comptes de l'exercice ne signifie cependant pas que chaque période intermédiaire soit une période autonome. En particulier, les comptes de l'exercice ne doivent pas être affectés par l'existence de comptes intermédiaires : les évaluations effectuées pour les comptes intermédiaires devront ainsi l'être sur une base cumulée depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période. A titre d'exemple, lorsque les critères de reconnaissance d'un actif incorporel sont réunis en cours d'exercice, les coûts passés en charge au cours des périodes intermédiaires du même exercice sont inscrits à l'actif.

13. Les coûts fixes de fabrication sont pris en compte sur la période d'activité. Ainsi, les dotations aux amortissements des immobilisations utilisées dans le processus de fabrication sont réparties sur onze mois si l'activité de l'usine est arrêtée pendant un mois. Par ailleurs, les dotations aux amortissements et aux provisions pour dépréciation sont calculées sur la base des seuls actifs possédés au cours de la période intermédiaire concernée.
Les écarts sur prix, productivité, coûts et quantités constatés par une entreprise industrielle sont enregistrés en résultat dans les comptes intermédiaires de la même façon qu'en fin d'exercice. Il ne convient pas de différer des écarts sur standards, même si l'on espère les absorber sur l'exercice, pour éviter de donner à certains stocks une valeur qui ne correspondrait pas à la proportion qu'ils représentent dans le coût de production réel.

14. Les remises, rabais, ristournes sont pris en compte sur la base du taux annuel rapporté au volume d'affaires réalisé sur la période depuis le début de l'exercice, s'ils sont probables et s'il existe un contrat ou une pratique établie. Les remises discrétionnaires ne sont pas comptabilisées, sauf si elles sont acquises ou accordées au cours de la période.

15. A la fin de la période intermédiaire, les profits et pertes de change sont pris en compte selon les mêmes principes qu'en fin d'exercice.
Lors de la conversion des comptes d'entreprises étrangères, les taux de clôture et taux moyen utilisés correspondent respectivement au taux de change effectif à la fin de période et au taux moyen de change calculé depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période. Les entreprises ne peuvent anticiper les variations ultérieures des taux de change.
Lors de la conversion des créances et des dettes, les profits et pertes de change sont pris en compte sur la base du taux de change de fin de période.

Produits reçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle

16. Les produits qu'une entreprise reçoit de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle pendant un exercice sont comptabilisés dans les comptes intermédiaires dans les mêmes conditions qu'à la clôture de l'exercice.

17. Certaines entreprises réalisent parfois un chiffre d'affaires supérieur à la moyenne annuelle au cours d'une période déterminée : c'est le cas, par exemple, des ventes saisonnières dans le commerce de détail. Ces recettes sont comptabilisées à la date à laquelle elles se produisent et ne sont pas réparties sur l'exercice. Les dividendes et subventions reçues sont de même généralement comptabilisés lorsqu'ils sont acquis. En revanche, les royalties seront réparties sur les périodes auxquelles elles correspondent.

Coûts encourus de façon non récurrente au cours de l'exercice

18. Les coûts qu'une entreprise encourt de manière non récurrente durant l'exercice ne sont anticipés ou différés dans les comptes intermédiaires que dans la mesure où ils le seraient à la clôture de l'exercice.

19. Pour l'établissement des comptes intermédiaires, une prime ou une obligation est comptabilisée en charges à payer si la pratique passée rend probable un paiement par l'entreprise, et si le montant correspondant à la période intermédiaire peut être estimé de façon fiable.

Par exemple, le coût prévu des droits à absence rémunérée cumulables (droits reportés qui peuvent être utilisés lors de périodes futures s'ils ne sont pas intégralement utilisés à la fin de la période en cours) doit être pris en compte dans les comptes intermédiaires, de la même façon qu'il le serait dans les comptes de l'exercice.

De même, les bonus de fin d'année, la participation ou l'intéressement versés aux salariés sont répartis sur l'exercice, s'il est probable de les verser.

20. Les charges discrétionnaires, même si elles sont prévues et si elles se répètent d'une année sur l'autre, doivent généralement être prises en compte au moment où elles sont payées (cotisations à des œuvres de bienfaisance prévues au budget par exemple).

Evaluation de la charge d'impôt intermédiaire

21. Le taux d'impôt est déterminé sur une base annuelle. La charge d'impôt relative aux périodes intermédiaires est calculée en appliquant au résultat avant impôt de la période le taux effectif moyen estimé pour l'exercice, comprenant les modifications des taux d'impôt déjà votées à la fin de la période et devant prendre effet après la date de fin de période. Le taux d'impôt moyen estimé pour l'exercice doit être réestimé sur une base cumulée à la date de fin de période. Les modifications des taux d'impôt votées après la fin de la période et affectant de façon rétroactive la totalité de l'exercice font l'objet d'une information en annexe, au titre des événements post-clôture.

22. Dans la mesure du possible, un taux d'impôt annuel moyen est déterminé pour chaque territoire fiscal, ce taux étant appliqué pour chaque territoire au résultat avant impôt de la période intermédiaire. De même, si différentes catégories de revenus sont soumises à des taux d'impôts différents (ce qui est le cas, par exemple, des plus-values de cessions), chacun des taux sera, dans la mesure du possible, appliqué au résultat lié à la catégorie de revenus correspondante. Si ce calcul détaillé ne peut être mis en place, une moyenne pondérée des taux d'impôt des différents territoires ou des différentes catégories de revenus sera utilisée (deux exemples chiffrés sont donnés en annexe).

Décalage entre exercice comptable et exercice fiscal

23. En cas de décalage entre l'exercice comptable et l'exercice fiscal, la charge d'impôt calculée pour chacune des périodes intermédiaires de l'exercice comptable est évaluée en utilisant l'un des deux taux d'impôts estimés, selon que la période se situe dans une année fiscale ou dans l'autre.

Crédits d'impôt

24. Les crédits d'impôt liés aux investissements, à la recherche ou à l'exportation et prévus pour l'ensemble de l'exercice se reflètent dans le calcul du taux d'impôt effectif estimé pour l'exercice, ces crédits étant généralement accordés et calculés sur une base annuelle. En revanche, les avantages fiscaux liés à un événement particulier sont constatés dans le calcul de la charge d'impôt de la période intermédiaire concernée (ces crédits étant assimilables à des subventions).

Reports déficitaires – Report en arrière

25. Les avantages liés au report en arrière sont comptabilisés au cours de la période intermédiaire où se produit la perte fiscale correspondante.
Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé en cas de report de pertes fiscales et de crédits d'impôt inutilisés, selon les mêmes critères que ceux appliqués à la clôture de l'exercice. Si les critères sont réunis, l'incidence du report déficitaire est prise en compte dans le calcul de la charge d'impôt de la période. Si le montant correspondant est significatif, il est mentionné distinctement.

Utilisation d'estimations

26. Les procédures d'évaluation doivent permettre l'établissement d'une information intermédiaire fiable, complète et transparente. Les évaluations effectuées, tant dans les comptes de l'exercice que dans les comptes intermédiaires, reposent cependant souvent sur des estimations. Le recours à des estimations sera en général plus important dans les comptes intermédiaires que dans les comptes de l'exercice ; mais la signification de l'information donnée ne doit pas être dénaturée.

A titre d'exemple:

1. ***Stocks** - Il n'est en général pas nécessaire de mettre en place, à la fin des périodes intermédiaires, les procédures d'inventaire et d'évaluation des stocks de clôture. Une estimation fiable peut être effectuée sur la base des marges brutes, aux dates intermédiaires.*
2. ***Provisions** - La détermination du montant d'une provision (provision pour garanties, pour environnement et remise en état d'un site, ...) peut être complexe. Les entreprises ont parfois recours à des experts extérieurs pour les aider à effectuer ce genre de calcul à la clôture de l'exercice. A la fin d'une période intermédiaire, une simple mise à jour des calculs effectués lors de la dernière clôture sera souvent suffisante.*
3. ***Retraites** - La valeur actuelle des engagements de retraite est souvent déterminée par des actuaires ou sur la base d'études actuarielles à la clôture de l'exercice. Pour l'établissement des comptes intermédiaires, ces engagements pourront être évalués par extrapolation de l'évaluation actuarielle la plus récente.*

27. Les modifications significatives d'estimations utilisées dans les comptes intermédiaires déjà publiés au titre de l'exercice sont prises en compte lors de l'établissement des comptes de la période suivante, sans qu'elles fassent l'objet de retraitements rétrospectifs.

Comparabilité

28. En cas de changement de méthode comptable décidé au cours de l'exercice et reflété dans les comptes intermédiaires publiés, l'information comparative présentée doit être retraitée pro-forma.

ANNEXES

Evaluation de la charge d'impôt intermédiaire

1. A titre d'exemple, une entreprise établissant des comptes trimestriels prévoit de réaliser un résultat avant impôt de 2.000 pour chacun des 4 trimestres et exerce une activité dans un territoire où le taux d'imposition est de 30 pour cent jusqu'à concurrence d'un plafond de 6.000 et de 40 pour cent au-delà. Les résultats effectifs sont conformes aux résultats escomptés. Le tableau ci-après indique le montant d'impôt comptabilisé pour chaque trimestre :

	Total prévu	1er trimestre	2ème trimestre	3ème trimestre	4ème trimestre

	pour l'exercice				
Charge d'impôt	2 600	650	650	650	650

Le taux effectif moyen estimé pour l'exercice s'établit à 32,5 %
(2 600/8000). Ce taux effectif est appliqué au résultat avant impôt de la période.

2. A titre d'exemple, une entreprise publiant des comptes trimestriels, qui réalise un bénéfice avant impôt de 6.000 au premier trimestre mais prévoit de réaliser une perte de 2.000 au cours de chacun des trois trimestres suivants (ce qui donne pour l'ensemble de l'exercice un résultat nul). Cette société exerce une activité dans un territoire, où le taux d'impôt effectif moyen estimé pour l'exercice est de 40 pour cent. Le tableau ci-après montre la charge d'impôt qu'elle va comptabiliser pour chaque trimestre.

	Total prévu pour l'exercice	1er trimestre	2ème trimestre	3ème trimestre	4ème trimestre
Charge d'impôt	0	2.400	(800)	(800)	(800)

LIVRE IV : TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Titre IX – Tenue, structure et fonctionnement des comptes

Chapitre I – Organisation de la comptabilité

Section 1 – Principes généraux

Art. 911-1
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.

Art. 911-2
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.

Art. 911-3
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.

Art. 911-4
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.

Art. 911-5
L'entité établit un plan de comptes conforme au plan de comptes figurant à l'article 932-1.
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.

Section 2 – Livres comptables

Art. 912-1
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, de grand livre 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.

Art. 912-2
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.

Art. 912-3
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

Section 1 – Principes généraux

Art. 921-1
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.

Art. 921-2
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.

Art. 921-3
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.

Art. 921-4
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 921-2.
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.

Section 2 – Pièces justificatives

Art. 922-1
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.

Art. 922-2
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 911-2 décrivant les procédures et l'organisation comptables.

Chapitre III – Plan de comptes

Section 1 – Cadre comptable

Art. 931-1
Le résumé du plan de comptes qui présente pour chaque classe la liste des comptes à deux chiffres constitue le cadre comptable.

COMPTES DE BILAN				
Classe 1	Classe 2	Classe 3	Classe 4	Classe 5
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
10. Capital et réserves	20. Immobilisations incorporelles	30. -	40. Fournisseurs et comptes rattachés	50. Valeurs mobilières de placement
11. Report à nouveau	21. Immobilisations corporelles	31. Matières premières (et fournitures)	41. Clients et comptes rattachés	51. Banques, établissements financiers et assimilés
12. Résultat de l'exercice	22. Immobilisations mises en concession	32. Autres approvisionnements	42. Personnel et comptes rattachés	52. Instruments de Trésorerie
13. Subventions d'investissement	23. Immobilisations en cours	33. En-cours de production de biens	43. Sécurité sociale et autres organismes sociaux	53. Caisse
14. Provisions réglementées	24. -	34. En-cours de production de services	44. Etat et autres collectivités publiques	54. Régies d'avances et accréditifs
15. Provisions	25. -	35. Stocks de produits	45. Groupe et associés	55. -
16. Emprunts et dettes assimilées	26. Participations et créances rattachées à des participations	36. -	46. Débiteurs divers et créditeurs divers	56. -
17. Dettes rattachées à des participations	27. Autres immobilisations financières	37. Stocks de marchandises	47. Comptes transitoires ou d'attente	57. -
18. Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation	28. Amortissements des immobilisations	38. -	48. Comptes de régularisation	58. Virements internes
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

(1) Capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées

COMPTES DE GESTION	
Classe 6	Classe 7
Comptes de charges	Comptes de produits
60. Achats (sauf 603) 603. Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)	70. Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises
61. Services extérieurs	71. Production stockée (ou déstockage).
62. Autres services extérieurs	72. Production immobilisée
63. Impôts, taxes et versements assimilés	
64. Charges de personnel	74. Subventions d'exploitation
65. Autres charges de gestion courante	75. Autres produits de gestion courante
66. Charges financières	76. Produits financiers
67. Charges exceptionnelles	77. Produits exceptionnels
68. Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions	78. Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions
69. Participation des salariés, impôts sur les bénéfices et assimilés	79. Transferts de charges

COMPTES SPECIAUX
Classe 8
Cette classe de comptes regroupe les comptes spéciaux qui n'ont pas leur place dans les classes 1 à 7

Section 2 – Plan de comptes général

Art. 932-1
Le plan de comptes, visé à l'article 911-5 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 réserves

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
102 - Fonds fiduciaires
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 - Ecarts de réévaluation
1051 - Réserve spéciale de réévaluation
1052 - Ecart de réévaluation libre
1053 - Réserve de réévaluation
1055 - Ecarts de réévaluation (autres opérations légales)
1057 - Autres écarts de réévaluation en France
1058 - Autres écarts de réévaluation à l'Etranger
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 - Ecart d'équivalence
108 - Compte de l'exploitant
109 – Actionnaires : Capital souscrit - non appelé

11 - Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur)
110 - Report à nouveau (solde créditeur)
119 - Report à nouveau (solde débiteur)

12 - Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte)
120 - Résultat de l'exercice (bénéfice)
129 - Résultat de l'exercice (perte)

13 - Subventions d'investissement
131 – Subventions d'équipement
1311 – Etat
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 – Etat
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 réglementées
142 - Provisions réglementées relatives aux immobilisations
1423 - Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers
1424 - Provisions pour investissement (participation des salariés)
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
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 gros entretien ou grandes révisions
158 – Autres provisions pour charges
1581 - Provisions pour remises en état

16 - Emprunts et dettes assimilées
161 - Emprunts obligataires convertibles
162 – Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie
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 - Emissions de titres participatifs
1674 – Avances conditionnées de l'Etat

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
169 - Primes de remboursement des obligations

17 - Dettes rattachées à 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 établissements et sociétés 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 sursols
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)
2116 - Compte d'ordre sur immobilisations
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
21351 - Ensembles immobiliers industriels (A, B)
21355 - Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)
21358 - Autres ensembles immobiliers
213581 - affectés aux opérations professionnelles (A, B)
213588 - affectés aux opérations non professionnelles (A, B)
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
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 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 créances rattachées à des participations
261 - Titres de participation
2611 – Actions
2618 - Autres titres
266 - Autres formes de participation
2661 – Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie
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 financières
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)
2815 - Installations, 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

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)

2911 – Terrains (autres que terrains de gisement)

292 - Dépréciations des immobilisations mises en concession
293 - Dépréciations des immobilisations en cours
2931 - Immobilisations corporelles en cours
2932 - Immobilisations incorporelles en cours
296 - Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations
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

2971 - Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille – droit de propriété (même ventilation que celle du compte 271)
2972 - 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 - Matières premières (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 - Etudes en cours
3411 - Etudes en cours E 1
3412 - Etudes 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 consignation)

39 - Dépréciations des stocks et en-cours
391 - Dépréciations des matières premières (et fournitures)
3911 - Matières (ou groupe) A
3912 - Matières (ou groupe) B
3917 - Fournitures A, B, C,
392 - Dépréciations des autres approvisionnements
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
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

3941 - Etudes 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

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

3971 - Marchandise (ou groupe) A
3972 - Marchandise (ou groupe) B

Classe 4 : Comptes de tiers

40 - Fournisseurs et comptes rattachés

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 rattachés

410 - Clients et comptes rattachés

411 – Clients

4111 - Clients - Ventes de biens ou de prestations de services
4117 - Clients - Retenues de garantie

413 - Clients - Effets à recevoir

416 - Clients douteux ou litigieux

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 rattachés

421 - Personnel - Rémunérations dues

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

424 - Participation des salariés aux résultats

4246 – Réserve spéciale
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 - Sécurité 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 - État et autres collectivités publiques
441 - État - Subventions à recevoir
4411 - Subventions d'investissement
4417 - Subventions d'exploitation
4418 - Subventions d'équilibre
4419 – Avances sur subventions
442 - Etat - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers
4424 - Obligataires
4425 – Associés
443 - Opérations particulières avec l'Etat 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 TVA
4438 - Intérêts courus sur créances figurant au 4431
444 - Etat - Impôts sur les bénéfices
445 - Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires
4452 - TVA due intracommunautaire
4455 - Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
44551 – TVA à décaisser
44558 - Taxes assimilées à la TVA
4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
44562 – TVA sur immobilisations
44563 – TVA transférée par d'autres entreprises
44566 – TVA sur autres biens et services
44567 - Crédit de TVA à reporter
44568 - Taxes assimilées à la TVA
4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise
44571 – TVA collectée
44578 - Taxes assimilées à la TVA
4458 - Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente
44581 - Acomptes - Régime simplifié d'imposition
44582 - Acomptes - Régime de forfait
44583 - Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé
44584 – TVA récupérée d'avance
44586 - Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues
44587 - Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir
446 - Obligations cautionnées
447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
448 - Etat - 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 acquérir

45 - Groupe et associés
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 GIE
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 - Comptes d'attente
472 - Comptes d'attente
473 - Comptes d'attente
474 - Comptes d'attente
475 - Comptes d'attente
476 - Différence de conversion - Actif
4761 - Diminution des créances
4762 - Augmentation des dettes
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 régularisation
481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices
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

49 - Dépréciations des comptes de tiers
491 – Dépréciations des comptes de clients
495 - Dépréciations des comptes du groupe et des associés
4951 - Comptes du groupe
4955 - Comptes courants des associés
4958 - Opérations faites en commun et en GIE
496 - Dépréciations des comptes de débiteurs divers
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 mobilières de placement
501 - Parts dans des entreprises liées
502 - Actions propres
5021 – Actons destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés
5022 – Actons disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation des cours de bourse
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 assimilés
509 - Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées

51 - Banques, établissements financiers et assimilés
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
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
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 - Régies d'avance et accréditifs

58 - Virements internes

59 – Dépréciations des comptes financiers
590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement
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 - Fourniture 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 matière et fournitures
6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie, ...)
6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
6064 - Fournitures administratives
6068 - Autres matières et fournitures
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 - Etudes 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
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 - Echantillons
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 – Impôts, taxes et versements assimilés

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)
63511 - Contribution économique territoriale
63512 - Taxes foncières

63513 - Autres impôts locaux
63514 - Taxe sur les véhicules des sociétés
6352 - Taxe 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'Etranger
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 - Quote-part 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 financières
661 - Charges d'intérêts
6611 - Intérêts des emprunts et dettes
66116 - des emprunts et dettes assimilées

66117 - des dettes rattachées à des participations
6612 – Charges de la fiducie, résultat de la période
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 dédits 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)
674 – Opérations de constitution ou liquidation des fiducies
6741 – Opérations liées à la constitution de fiducie – Transfert des éléments
6742 – Opérations liées à la liquidation de la fiducie
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, aux dépréciations et aux provisions
681 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation
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
6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
68161 - Immobilisations incorporelles
68162 - Immobilisations corporelles
6817 - Dotations pour dépréciations des actifs circulants
68173 - Stocks et en-cours
68174 - Créances
686 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières
6861 - Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations
6865 - Dotations aux provisions financières

6866 - Dotations pour dépréciations des éléments financiers
68662 - Immobilisations financières
68665 - Valeurs mobilières de placement
6868 - Autres dotations
687 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles
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
6876 - Dotations pour dépréciations exceptionnelles

69 - Participation des salariés - 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 - Reports en arrière des déficits

Classe 7 : Comptes de produits

70 - Ventes de produits fabriqués, 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 - Etudes
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 stockée (ou déstockage)
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 - Etudes 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 immobilisée
721 - Immobilisations incorporelles
722 - Immobilisations corporelles

74 - Subventions d'exploitation

75 - Autres produits de gestion courante
751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
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 - Quote-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
7612 – Produits de la fiducie, résultat de la période
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 - Dédits 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)

774 – Opérations de constitution ou liquidation des fiducies

7741 – Opérations liées à la constitution de fiducie – Transfert des éléments

7742 – Opérations liées à la liquidation de la fiducie

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, dépréciations et provisions

781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)

7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

78111 - Immobilisations incorporelles

78112 - Immobilisations corporelles

7815 - Reprises sur provisions d'exploitation

7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

78161 - Immobilisations incorporelles

78162 - Immobilisations corporelles

7817 - Reprises sur dépréciations des actifs circulants

78173 - Stocks et en-cours

78174 - Créances

786 - Reprises sur provisions pour risques et dépréciations (à inscrire dans les produits financiers)

7865 - Reprises sur provisions financières

7866 - Reprises sur dépréciations des éléments financiers

78662 - Immobilisations financières

78665 - Valeurs mobilières de placements

787 - Reprises sur provisions et dépréciations (à inscrire dans les produits exceptionnels)

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

7876 - Reprises sur dépréciations exceptionnelles

79 - Transferts de charges

791 - Transferts de charges d'exploitation
796 - Transferts de charges financières
797 - Transferts de charges exceptionnelles

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

Art. 933-1
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 932-1 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.

Art. 933-2
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.

Art. 933-3
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.

Art. 933-4
I - 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.
II - 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.

Art. 933-5
I - Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les dépréciations des classes 2 à 5 correspondantes.
II - 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

Art. 934-1
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.

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 :
- La nature physique du bien ou la nature du service ;
- 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 : Compte 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.

Art. 934-2
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.

Art. 934-3
La classe 8 est utilisée pour satisfaire à des exigences d'information relatives aux documents de synthèse.

Chapitre IV – Fonctionnement des comptes

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

Art. 941-10
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 :

I - 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".

II - Comptes à l'usage des sociétés.
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".

III - 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.

Art. 941-11
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".

Art. 941-12

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.

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.

Art. 941-13

13 : SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT ET D'EQUIPEMENT

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.

Art. 941-14

14 : PROVISIONS REGLEMENTEES

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, aux dépréciations et aux 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.

Art. 941-15

15 : PROVISIONS

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 restructuration" enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des opérations de restructuration 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.

Lors de la constitution d'une provision, le compte de provisions est crédité par le débit :

- du compte 681 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation" lorsqu'elle concerne l'exploitation ;
- du compte 686 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières" lorsqu'elle affecte l'activité financière de l'entité ;
- du compte 687 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux 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 provisions et dépréciations (à inscrire dans les produits financiers)" ou du compte 787 "Reprises sur provisions et dépréciations (à inscrire dans les produits exceptionnels)", lorsque le montant de la provision doit être diminué ou annulé, la provision 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.

Art. 941-16

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.
À 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'État 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 crédirentier.
Les arrérages à verser qui excèdent le capital sont inscrits au crédit du compte 1685 et constituent des charges exceptionnelles. Inversement, le décès du crédirentier peut être générateur d'un produit exceptionnel.

Art. 941-17

17 : DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

Les droits des coparticipants, non gérants, sur les immobilisations acquises ou créés 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 GIE".
Le compte 178 est débité par le crédit du compte 458 pour constater la consommation des biens immobilisés.

Art. 941-18

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 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".

Section 2 – Comptes d'immobilisations (Classe 2)

Art. 942
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 provisions pour dépréciation des immobilisations sont à porter aux subdivisions des comptes 28 "Amortissements des immobilisations" et 29 "Provisions pour dépréciation 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".

Art. 942-20
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".
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.
Le compte 205 enregistre également les dépenses d'acquisition ou de création de logiciels qui peuvent être inscrits en immobilisations incorporelles.
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.
Le compte 207 enregistre également le mali de fusion.

Art. 942-21
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.

Art. 942-22
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.

Art. 942-23
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 tous 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.

Art. 942-25
25 : PARTS DANS DES ENTREPRISES LIEES ET CREANCES SUR DES ENTREPRISES LIEES

Art. 942-26
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 GIE. Si le GIE 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 GIE 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".

Art. 942-27
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.

Dépréciation - Avis CU n° 98 D du 17 décembre 1998 relatif au traitement comptable des actions propres
La valeur comptable des titres inscrits au compte 2772 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.

Art. 942-28
28 : AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS
Les comptes d'amortissements des immobilisations sont crédités par le débit du compte 681 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation", du compte 686 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières", ou du compte 687 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles", notamment pour des immobilisations non encore complètement amorties et mises au rebut.

Art. 942-29
29 : DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS

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, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation ", du compte 686" Dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions - Charges financières ", ou du compte 687 " Dotations aux amortissements, dépréciations et aux 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.

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

Art. 943
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 constituée 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 extracomptable, 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.

Art. 943-39
39 : DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN-COURS
Les subdivisions du compte 39 "Dépréciations des stocks et en-cours" sont créditées par les subdivisions concernées du compte 68 "Dotations aux amortissements, aux 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 dépréciations ou de leur quote-part devenues sans objet.

Section 4 – Comptes de tiers (Classe 4)

Art. 944
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.

Art. 944-40
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. À 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.

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".

Art. 944-41
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.

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.

À 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.

Art. 944-42
42 : PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES
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" ;
- 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.

À 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.

Art. 944-43
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".

Art. 944-44
44 : ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES
Les opérations à inscrire au compte 44 "État et autres collectivités publiques" sont celles qui sont faites avec l'État, 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 "État - 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 "État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers" est crédité des retenues effectuées par l'entité pour le compte de l'État sur des sommes dues à des tiers par le débit de leurs comptes.

Le compte 443 "Opérations particulières avec l'État" enregistre notamment les produits ou charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées à une entité par l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux.

La créance sur l'État 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'État 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 "État - Impôts sur les bénéfices" est crédité du montant des impôts sur les bénéfices dus à l'État par le débit du compte 695 "Impôts sur les bénéfices". 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 "État - Taxes sur le chiffre d'affaires" reçoit d'une part le montant des taxes collectées pour le compte de l'État, 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 "État - 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.

Art. 944-45

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 GIE" enregistre les opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation ou d'un GIE selon les modalités suivantes :

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 "Quote-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. GIE

Le compte 458 enregistre les opérations faites en GIE 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 GIE 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".

Art. 944-46

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.

Art. 944-47
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.

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'elles 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.

Art. 944-48
48 : COMPTES DE REGULARISATION
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.

À 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.

À la souscription, l'émetteur d'obligations avec bons de souscription d'obligations (OBSO) 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.

Art. 944-49
49 : DEPRECIATIONS DES COMPTES DE TIERS
Ces comptes sont crédités, en fin d'exercice :
- par le débit du compte 6817 "Dotations pour dépréciations des actifs circulants" (autres que valeurs mobilières de placement) ;
- ou par le débit du compte 6876 "Dotations pour dépréciations exceptionnelles".

Lorsque la dépréciation est devenue, en tout ou partie sans objet, ou se révèle exagérée, ou lorsque se réalise le risque de non recouvrement couvert par la dépréciation, 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".

Section 5 – Comptes financiers (Classe 5)

Art. 945-50
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 ses salariés.

Les actions propres affectées spécifiquement à un plan sont inscrites au compte 502-1- « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés ». Elles font l'objet d'une provision au passif. Les actions propres affectées aux salariés mais non couvertes par une provision au passif et les actions propres rachetées pour régularisation des cours de bourse sont inscrites au compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour régularisation des cours de bourse ».

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.

Art. 945-51
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.

Art. 945-52
52 : INSTRUMENTS DE TRESORERIE
Le compte 52 "Instruments de trésorerie" est utilisé pour comptabiliser les opérations décrites aux articles 224-2 et 224-3.

Art. 945-53
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.

Art. 945-54
54 : REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS
Le compte 54 "Régies d'avances et accréditifs" enregistre, le cas échéant, les écritures relatives aux fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés et aux accréditifs 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'accréditifs 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.

Art. 945-58
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.

Art. 945-59
59 : DEPRECIATIONS DES COMPTES FINANCIERS
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 pour 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.

À la date de cession des valeurs mobilières de placement, en principe, la dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit du compte 7866.

Section 6 – Comptes de charges (Classe 6)

Art. 946
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 et aux provisions" comporte des subdivisions distinguant les charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Le compte 69 "Participation des salariés - Impôts sur les bénéfices et assimilés" enregistre les charges de la participation des salariés aux résultats et les impôts sur les bénéfices.

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".

À 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".

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".

Art. 946-60

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 matériels, 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.

Art. 946-603
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.

Art. 946-61/62
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 enregistrés 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 enregistrés 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".

Art. 946-63
63 : IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES
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 "État - 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.

Art. 946-64
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.

Art. 946-65
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 "Quote-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.

Art. 946-66
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.

Art. 946-67
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.

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 ou d'un profit.

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.

TIAP - Avis CNC n° 30 du 13 février 1987 relatif aux règles comptables applicables à l'activité de portefeuille
Lors de la cession de ces titres, figurent seulement au compte de résultat, d'une part, le montant global des plus-values, d'autre part, le montant global des moins-values.

Sont présentées distinctement au compte de résultat, pour ces titres :

- *dans les produits :*
- *les plus-values de cession des titres immobilisés de l'activité de portefeuille,*
- *les reprises de provisions,*
- *dans les charges :*
- *les moins-values de cessions des titres immobilisés de l'activité de portefeuille,*
- *les dotations aux provisions.*

Art. 946-68

68 : DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DEPRECIATIONS ET AUX PROVISIONS

Les comptes 681 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation", 686 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières" et 687 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles" sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements et aux provisions par le crédit des subdivisions, des comptes d'amortissements et de provisions concernés.

Les amortissements dérogatoires comptabilisés dans l'exercice sont inscrits au débit du compte 6872 "Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)".

Art. 946-69

69 : PARTICIPATION DES SALARIES - IMPOTS SUR LES BENEFICES ET ASSIMILES

Le compte 691 "Participation des salariés aux résultats" fonctionne de la façon suivante.

À 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.

Section 7 – Comptes de produits (Classe 7)

Art. 947

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", 73 "Produits nets partiels sur opérations à long terme", 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".

Art. 947-70
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.

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 "Études", 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".

Art. 947-71
71 : PRODUCTION STOCKÉE (OU DÉSTOCKAGE)
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.

Art. 947-72
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.

Art. 947-74
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.

Art. 947-75
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 bénéfices. 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.

Art. 947-76
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'État 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.

Art. 947-77
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.

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.

Art. 947-78
78 : REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS
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 la provision, ces comptes peuvent être subdivisés de façon à permettre de distinguer les reprises qui correspondent aux excédents de dépréciations ou de provisions.

Art. 947-79
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.

Section 8 – Comptes spéciaux (Classe 8)

Art. 948-80
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 GIE 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

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

Art. 948-88
88 : RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION
Le compte 88 "Résultat en instance d'affectation" peut être utilisé par l'entité pour l'affectation du résultat de l'exercice précédent.

Art. 948-89
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.